

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES



TESIS DOCTORAL

Modelos de medición fiscal de la renta empresarial

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

Felipe Jesús Carrión Herrero

DIRECTOR:

José María Fernández-Pirla

Madrid, 2015

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y EMPRESARIALES

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

TESIS DOCTORAL
MODELOS DE MEDICION FISCAL
DE LA RENTA EMPRESARIAL

Dirigida por el Catedrático:
Dr. José María FERNANDEZ PIRLA

Realizada por el doctorando:
Felipe Jesús CARRION HERRERO

M A D R I D

Curso 1972/73

INDICE

327
449-81

	<u>Páginas</u>
0. INTRODUCCION	1
1. ANALISIS CONCEPTUAL DE LA RENTA EMPRESARIAL	6
1.1. Evolución histórica	7
1.1.1. Las nociones tradicionales	7
1.1.1.1. Los modelos clásicos	7
1.1.1.2. Los modelos marxistas	11
1.1.1.3. Los modelos neo-clásicos	15
1.1.2. Las nociones contemporáneas	18
1.1.2.1. Las teorías de la imperfección del Mercado.	18
1.1.2.2. Las teorías dinámicas de la evolución.	21
1.1.2.3. Las teorías de la incertidumbre.	31
1.1.2.4. Las teorías sobre economías externas.	40
1.1.2.5. Las teorías sobre la decisión y fines empresariales.	47
1.1.2.6. Las concepciones en U.R.S.S.	53
1.2. Planteamiento actual	72
1.2.1. La formación y distribución del producto empresarial.	72
1.2.2. La noción de renta concreta de institución.	73
1.2.3. La noción de renta abstracta de factor o de función.	84
1.2.4. La noción de diferencia entre rentas ex-ante y rentas ex-post.	94

	<u>Páginas</u>
1.3. Crítica y resumen.	99
2. MEDICION DE LA RENTA EMPRESARIAL.	121
2.1. Cuestiones previas	122
2.2. Medición en períodos de funcionamiento	133
2.2.1. Hacia un concepto contable de la renta	135
2.2.2. Periodificación	144
2.2.3. Modelo dinámico	149
2.2.3.1. Aspecto conceptual	149
2.2.3.2. Componentes positivos: ingresos	153
2.2.3.3. Componentes negativos: costes	160
2.2.3.4. Resumen	174
2.2.4. Modelo estático-comparativo	175
2.2.4.1. Aspecto conceptual	175
2.2.4.2. Problemática valorativa	181
2.2.5. Incidencias causadas por la depreciación - monetaria	192
2.2.5.1. Sus efectos sobre el patrimonio y la renta	192
2.2.5.2. Su tratamiento contable	198
2.2.6. Incidencias causadas por otras variables - exógenas	200
2.2.6.1. Aspecto conceptual	200
2.2.6.2. Crítica	210

	<u>Páginas</u>
2.3. Medición en momento final	212
2.3.1. Introducción	212
2.3.2. Caso de extinción social por liquidación	213
2.3.3. Casos de fusión social	216
2.4. Planteamiento macroeconómico	217
2.4.1. Generalidades	217
2.4.2. La medición de la renta en los modelos macroeconómicos (SCN, SEC, OCDE)	221
2.5. El Plan General de Contabilidad español	227
2.5.1. Introducción	227
2.5.2. Aspectos formales	230
2.5.3. Aspectos valorativos	237
2.5.4. Crítica	239
2.6. Resumen	248
3. NORMATIVA JURIDICO-MERCANTIL SOBRE MEDICION DE LA RENTA EMPRESARIAL.	251
3.1. En España	251
3.2. En el extranjero	256
3.3. Resumen	276
4. LA FISCALIDAD DE LA RENTA EMPRESARIAL	278
4.1. Nociones generales sobre la fiscalidad empresarial	278
4.2. La fiscalidad española actual	280

	<u>Páginas</u>
4.2.1. Planteamiento	280
4.2.2. El Impuesto sobre la Renta de Sociedades	281
4.2.2.1. Antecedentes	283
4.2.2.2. Normativa actual sobre períodos - de funcionamiento	290
4.2.2.2.1. Concepto de renta o be- neficio neto	291
4.2.2.2.2. Componentes positivos	295
4.2.2.2.3. Componentes negativos	297
4.2.2.2.4. Componentes excluidos	309
4.2.2.2.5. Resumen y comentarios	313
4.2.2.3. Normativa actual en momento final	320
4.2.2.3.1. Caso de extinción so- cial por liquidación	321
4.2.2.3.2. Casos de fusión social	325
4.2.2.4. Normativa actual complementaria - de la determinación de la renta.	332
4.2.3. Los impuestos sobre rentas empresariales - de sujetos con forma jurídica individual.	340
4.2.3.1. Aspectos específicos.	341
4.3. Peculiaridades principales de los modelos extran- jeros	354
4.3.1. En la C.E.E. y en E.E.U.U.	355
4.3.2. En Canadá: especial referencia al informe Carter.	388
4.4. Problemática entre fiscalidad y contabilidad.	414

	<u>Páginas</u>
4.4.1. En los fines	414
4.4.2. En los conceptos	416
4.4.3. En los medios	423
4.4.4. Especial referencia al caso español: (Doctrina, normativa jurídico-mercantil, Plan Contable, fiscalidad).	425
5. CONCLUSIONES: PROPUESTA DE MODELOS DE MEDICION FISCAL EMPRESARIAL.	435
5.1. Observaciones generales	435
5.2. Sobre el producto neto o valor añadido.	448
5.3. Sobre las rentas de factores como partes de un conjunto personal.	457
5.4. Sobre el excedente o renta empresarial como parte de un conjunto personal	459
5.5. Sobre el patrimonio	467
5.6. Síntesis de conclusiones	468
6. BIBLIOGRAFIA.	469

0. INTRODUCCION

En la actualidad la fiscalidad incide básicamente sobre la empresa. Las unidades económicas de producción generan la riqueza y las fuentes del bienestar colectivo e individual; en ellas es donde surgen las magnitudes básicas del sistema económico y por ello el Estado regula y atiende — los distintos aspectos que condicionan y motivan su actuación.

El tema de la actuación empresarial, bien en un sistema de economía de mercado, bien en un sistema de economía dirigida, lo juzgamos fundamental para el conocimiento de la actividad económica y nada mejor que el estudio de la renta empresarial para poner de manifiesto las raíces esenciales del comportamiento económico.

No pretendemos en este trabajo de investigación, que constituye la propuesta de tesis para obtener el Doctorado en Ciencias Económicas y — Empresariales, realizar un estudio puramente económico. Una demostración — clara de esta afirmación, lo constituye la titulación del mismo y su sínopsis.

Es evidente que el tema tiene una naturaleza eminentemente fiscal. Es decir, partiendo del estudio de la realidad de la fiscalidad vigente en esta materia en España y en los países más significativos, se trata de ofrecer propuestas de modelos de medición fiscal empresarial en los que previsiblemente existirán ideas y elementos que impliquen modificaciones y cambios en los actuales.

Además ha de realizarse que si bien la fiscalidad se concreta en normas jurídicas, en ella subyacen fenómenos económicos y de ahí la conveniencia e incluso necesidad de exponer, con carácter previo, ideas sobre el ámbito conceptual de la renta empresarial y especialmente la medición de — dicha renta.

La renta empresarial es una magnitud esencialmente económica y de ahí que para conocer sus rasgos esenciales debamos acudir a la Economía y como ésta, tanto como disciplina científica, como conjunto de realidades, es cambiante y mutable en el tiempo, tenemos que captar elementos suficientes que permitan situarnos en el presente e incluso intuir - el futuro.

Así en el capítulo primero se realiza, el análisis conceptual de la renta empresarial, comenzando con una somera evolución histórica, exponiendo las nociones tradicionales y contemporáneas sobre la materia, terminando este punto con el planteamiento actual y una crítica y resumen.

Este capítulo nos pone de manifiesto la versatilidad del tema, que trasciende incluso del ámbito estrictamente económico, para incidir en el social e incluso en el político, y además la necesidad de concreción o especificación del tipo de noción o concepto elegido con carácter previo a cualquier estudio posterior y de esta forma cortar confusionismos inútiles.

Una vez realizado este análisis, se trata en el capítulo segundo la medición de la renta empresarial. La Economía como tal, nos proporciona un conocimiento básico de la renta empresarial, sin embargo, para nuestros fines, esto no es suficiente; necesitamos medir la renta, es decir, cuantificar de forma rigurosa y precisa los elementos que la forman y condicionan y para ello debemos acudir a la Contabilidad como sistema de representación y medición.

El capítulo comienza con la exposición de unas ideas previas para poner de manifiesto la verdadera naturaleza del tema de la medición y en consecuencia la relación o íntima conexión entre Economía y Contabilidad.

A continuación de las cuestiones previas se estudia la materia básica de la medición en periodos de funcionamiento, con distintos apartados que nos ponen de manifiesto la complejidad del tema; así, se estudian los aspectos precisos para llegar a un concepto contable de la renta, la periodificación, y los modelos dinámico y estático-comparativo, - todo ello con hipótesis restrictivas de estabilidad económica y posteriormente las incidencias causadas por la depreciación monetaria y por otras variables exógenas.

Después se analizan los aspectos de la medición en momento final, especialmente los casos de fusión social, y con posterioridad se efectúa un planteamiento macroeconómico con el fin de dar una visión amplia de éstos problemas contables que son consustanciales al extenso campo de la economía.

Se termina el capítulo, además de con el clásico resumen, con un análisis de lo que podríamos denominar el caso español, es decir, el estudio del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Gobierno en el presente año, todo ello desde el punto de vista de nuestra Tesis. Este intento nos permitirá enjuiciar el modelo elaborado, si bien con carácter voluntario, al menos por el momento, y obtener unas conclusiones operativas.

En el capítulo tercero, se expone la normativa jurídico-mercantil sobre medición de la renta empresarial, considerando la materia en España y en el extranjero. Este capítulo le consideramos necesario, antes de analizar la fiscalidad, ya que ésta se encuentra influida y condicionada por otras normas jurídicas.

Este punto adquiere verdadera actualidad, ya que en este año se está produciendo la reforma del Código de Comercio en materia de contabilidad. Aquí surgirá con fuerte expresividad nuestra situación respecto a

los países más avanzados, especialmente con la Comunidad Económica Europea.

Una vez estudiados los puntos anteriores, conocemos la naturaleza y manifestaciones del fenómeno que elige la fiscalidad para sus fines, y así podremos enjuiciar ésta y comprender su certera normativa o captar sus errores o desviaciones lógicas. De esta manera dispondremos de los elementos necesarios para elaborar nuevas propuestas.

Todo ello sin olvidar que las motivaciones de la regulación fiscal son muy diversas, pero en todo caso aunque sea con carácter instrumental, es necesario conocer la verdadera naturaleza y manifestaciones de los elementos elegidos para servir a unos fines, ya que la falta de comprensión de los fenómenos regulados, puede llevar consigo la presentación de efectos no deseados e incluso opuestos a los que se pretenden conseguir.

En el capítulo cuarto se trata la fiscalidad de la renta empresarial, donde después de exponer unas ideas generales sobre la fiscalidad empresarial, se concretan nociones sobre la fiscalidad española actual, especialmente del Impuesto sobre la Renta de Sociedades, con un análisis detallado de su regulación de la renta empresarial.

Después expondremos las peculiaridades principales de los modelos extranjeros, que nos servirán de contraste con el modelo español y por último, en este capítulo se trata de la problemática entre fiscalidad y contabilidad, desde distintos puntos de vista o enfoques, con especial referencia al caso español.

Una vez conseguido lo anterior, en el capítulo quinto, se ofrece la propuesta de modelos de medición fiscal empresarial, fin de la tesis, al que pretendemos llegar con el conjunto de razonamientos previos

expuestos en los capítulos anteriores. Aquí nos referiremos a la renta - o excedente empresarial y también a otras magnitudes tales como el valor añadido y las rentas de factores para enjuiciar la congruencia y enlaces que deben existir en la fiscalidad empresarial.

Y ya como final, se encuentra el capítulo seis en el que se ex pone la bibliografía utilizada sobre las materias estudiadas.

1. ANALISIS CONCEPTUAL DE LA RENTA EMPRESARIAL

En este análisis vamos a referirnos frecuentemente al término Profit, que en la literatura anglosajona se utiliza como sinónimo de vo cablos diversos, uno de los cuales es el de renta empresarial, benefi cio o excedente. El motivo de elegir el término Profit se debe a que co mo se pondrá de manifiesto, existen diversas nociones del mismo con sig nificado distinto, que en cada caso debe expresarse literalmente con la explicación correspondiente, y así habitualmente nos servirá a modo de síntesis en nuestra exposición.

Una muestra de lo anterior, la constituye el libro de M. Devillebichot, Profit, revenu et resultat de l'entreprise (1), cuyo conteni do citaremos en diversas ocasiones.

Los economistas no definen unánimemente el término profit. Al gunos, como Ricardo no dan una definición explícita; otros se conforman con términos y explicaciones ambiguas e imprecisas y en ocasiones más - que analizar el propio concepto, se dedican a justificar o atacar la le gitimidad de su existencia.

También merece destacarse el enfoque independiente del estudio del tema en el campo económico y el contable.

El estudio económico del profit, lleva consigo generalmente, - la investigación del origen, de la apropiación y de los movimientos generadores de esa renta y de su evolución en relación con otras rentas. - Por ejemplo lleva consigo la contestación a las siguientes preguntas: - ¿de dónde procede el profit? ¿puede considerarse afecto a un factor de producción, y a cual? ¿constituye un fenómeno sui generis? ¿quines son

(1) Devillebichot, M.- Profit, revenu et resultat de l'entreprise Sirey. París 1964.

los titulares del mismo? ¿la evolución del concepto obedece a ciertas leyes y cuáles son éstas?

Como iremos observando las respuestas a tales cuestiones son -
variedades y a veces divergentes.

No pretendemos ofrecer un análisis exhaustivo de esta materia, si no solamente referimos a los estudios más significativos y partiendo, como lo efectúa Devillebichot (2) de Adam Smith con su Riqueza de las Naciones en 1,776. Para ello distinguiremos tres etapas: las nociones tradicionales, las contemporáneas y el planteamiento actual, terminando con una crítica y resumen.

1.1. EVOLUCION HISTORICA

1.1.1. LAS NOCIONES TRADICIONALES

En esta etapa de la evolución histórica vamos a distinguir tres tipos de concepciones que denominaremos, clásica, marxista y neo-clásica, que son suficientemente expresivas.

1.1.1.1. Los modelos clásicos

Se agrupan en esta rúbrica los trabajos de la escuela clásica inglesa desde Smith a Stuart Mill y la continuación teórica de sus trabajos con autores tales como Say, Thünen o Walker.

Como indica Cannan (3), en el lenguaje corriente del siglo XVIII, el profit era una palabra vaga aplicable a cualquier especie de ganancia

(2) Devillebichot.- O6. ci. pág. 11.

(3) Cannan, E. Historia de las teorías de la producción y la distribución. 1.910. pág. 251.

si su consecución implicaba gastos o riesgos de pérdida. Para Adam Smith, el término tiene una significación más precisa: se emplea únicamente para designar rentas del capital (profit of capital).

Inicialmente el profit es concebido como la remuneración de un factor abstracto de producción y no de un agente económico real. El profit remunera al capital como el salario y la renta pagan los servicios - del trabajo y de la tierra.

Por esto, es por lo que a veces se acusa a los clásicos de confundir las nociones de interés y de profit; ahora bien, de hecho, ambos tienen un origen común, sin embargo, se distinguen los dos conceptos. Así el citado Adam Smith indica: la renta que una persona retira de un capital que ella dirige o que ella emplea es denominada profit; la que retira una persona que no emplea ella misma este capital, sino que le presta a otra persona, se denomina interés (4).

Sin embargo, los clásicos, Smith y Malthus especialmente, están plenamente convencidos de la insuficiencia de la teoría unitaria y abstracta del "profit of capital", y ello se pone de manifiesto fundamentalmente en tres aspectos: a) el conceptual; b) el de la distribución; c) - el macroeconómico.

En primer lugar, en el aspecto conceptual, el profit no es solamente concebido como la renta del capital.

Hemos visto como los clásicos distinguen el interés del capital prestado y el profit del capital empleado. Si un empresario obtiene una parte del capital que necesita, por vía de préstamo, paga un interés al propietario del capital prestado. En realidad su profit neto, aparece

(4) Smith, A.- La riqueza de las naciones. 1.843. pág. 71.

como diferencia entre la renta global de la empresa (o profit bruto) y - el interés pagado al prestamista.

Del mismo modo sucede precuentemente que el empresario realiza trabajo en su empresa y por ello Smith nos recomienda entonces distinguir, salario y profit, así: Profit (neto) es igual a profit (aparente - o bruto) menos salario del empresario.

Por su parte Stuar Mill, realiza la consideración de que una persona que expone en sus negocios un capital tiene el riesgo de pérdida total o parcial del mismo. Este peligro encubierto debe ser compensarlo y así se concreta: Profit (neto) es igual a Profit (bruto) menos prima para el - riesgo.

Por último podemos señalar que el empresario también puede ser dueño de la tierra que utiliza en su explotación, en este caso debe asignarse una porción del profit, en sentido amplio, a la renta de la tierra, quedando: Profit (estricto) es igual a renta de la empresa menos renta - de la tierra.

Por otra parte autores como Hermann y Mangold consideran extensible al estudio del profit, la teoría ricardiana de la renta, aplicando estas ideas no solo a la agricultura sino también a la producción industrial en general. En esta línea Walker, concibe al profit como una renta diferencial resultante de la posición del empresario en el mercado.

En resúmen esta línea argumental sobre el plano conceptual conduce a la teoría del "profit puro" en la que el profit es una renta residual, que se desprende así: Profit (puro) es igual a renta de la empresa menos la suma de interés, salario del empresario, prima de riesgo y renta (en sentido amplio).

En segundo lugar señalabamos el aspecto de la distribución o apropiación de los frutos de la actividad empresarial. Hay que resaltar, primeramente, que este aspecto tiene matices no solamente económicos sino que además tiene una evidente vertiente sociológica.

Aquí glosaremos sucintamente las ideas de Say, continuador de los estudios de Smith. Say insiste en el papel primordial jugado por el empresario que realiza la combinación de los factores de producción, observando que en sentido amplio el profit es para este autor, la parte — que cada productor retira del valor de un producto creado como contraprestación del servicio que ha contribuido a la creación de ese producto.

El poseedor de las "facultades industriales", sigue Say, retira los profits industriales; el poseedor del capital, los profits de capitales; el poseedor de fondos de tierra, los profits territoriales. Cuando el productor (industrial, capitalista o propietario inmobiliario) vende el servicio productivo de su propiedad, concluye una especie de mercado a tanto alzado en el cual cede a un empresario el profit que puede resultar de la cosa producida, mediante: a) un salario, si su fondo es una facultad intelectual; b) un interés si su fondo es un capital; c) un — arriendo, si su fondo es una tierra.

En resumen Say, considera el profit del empresario como la renta propia del ejercicio de su función especial.

Como destaca Devillebichot (5) es un mérito específico de Say, poner de manifiesto la función especial del empresario, que exige de juicio, de constancia y del conocimiento de los hombres y de las cosas; necesita apreciar convenientemente la importancia de ciertos productos, las

(5) Devillebichot.— Ob. cit. pág. 14.

necesidades que surgirán del mismo, los medios de producción; debe poner en actividad armónica a distintos individuos, necesita adquirir distintos medios, buscar consumidores, tener un espíritu de orden y de economía, - etc.

En resumen es la rareza relativa de estas cualidades lo que explica la función especial y su compensación.

En esta misma línea, la escuela histórica alemana, siguiendo - el método abstracto y deductivo empleado generalmente por los clásicos, - llega a la consideración del profit como renta del empresario, categoría histórica que ejerce una función especial en una posición privilegiada - lo cual tiene su importancia no solamente desde un punto de vista conceptual, sino también desde el aspecto sociológico que estamos contemplando.

En tercer lugar, nos referíamos al aspecto macroeconómico. Desde este punto de vista el análisis clásico conduce a una noción bastante imprecisa y débil concebida como residuo de la renta social. También es interesante resaltar como Ricardo en una óptica a la vez macroeconómica y real, describe la relación de antagonismo entre profits-salarios y - - muestra siguiendo a Smith como en una economía capitalista, la tasa media del profit tiende a disminuir.

Hasta aquí un resumen muy sucinto de las ideas de los clásicos.

1.1.1.2. Los modelos marxistas.

Sin desconocer el brillante papel de autores como Sismondi, Robertrus o Lassale, como precursores del marxismo, nos limitaremos siguiendo a Devillebichot a glosar las ideas de Marx y al modelo marxista, sin - perjuicio de que en otro punto de este trabajo se glosen ideas más actuales que muestran la evolución en este campo (1.1.2.6. Las concepciones - en U.R.S.S.).

Para los marxistas, el profit caracteriza el régimen capitalista fundado sobre la propiedad privada de los medios de producción. El profit es una renta resultante de la explotación de los trabajadores por los capitalistas, es decir, de los propietarios de los medios de producción.

Después de haber descrito la noción marxista del profit en régimen capitalista, veremos si el profit desaparecería en una economía centralizada admitiendo la apropiación colectiva de los bienes de producción.

Respecto al primer punto la noción marxista del profit en economía capitalista, hay que señalar, con carácter general, que su presentación es delicada ya que no se puede separar fácilmente el marxismo de su contexto general y de sus fundamentos filosóficos; en efecto se trata de una concepción unitaria y coloca sobre el mismo plano, estudia simultáneamente el problema del origen y de la apropiación del profit y el problema de su legitimidad.

Por otro lado hay que resaltar que las tésis marxistas han dado lugar a una abundante literatura de vulgarización cara a su propaganda; ellas se encuentran a menudo recompuestas, simplificadas e incluso tendenciosamente interpretadas.

Además las tésis marxistas deben ser colocadas a la vez sobre el plano macroeconómico y sociológico.

Según los marxistas, el fundamento económico del profit es la teoría del valor trabajo. Una mercancía tiene un valor, porque es crystalización de trabajo social (6).

(6) Marx, C. El Capital. Tomo I. F.C.E. México. 1972. pág. 6 y siguientes.

El valor de cambio de un bien se mide por el tiempo de trabajo socialmente necesario para su producción, es decir el tiempo pasado por un obrero de habilidad media utilizando los medios de producción en uso en la sociedad considerada, para fabricar el bien en cuestión.

Marx, no niega que ciertos medios materiales sean necesarios a la producción. Estima solamente que ese capital económico, resultado de un trabajo pasado, constituye un "trabajo muerto", no susceptible de aportar un aumento de valor, una plusvalía al curso del ciclo de producción. El obrero es el único que detenta según Marx, la "fuerza de trabajo", el conjunto de facultades intelectuales que existen en el cuerpo del hombre, que debe poner en movimiento para producir cosas útiles.

Ahora bien, en régimen capitalista al menos, los medios de producción son objeto de una apropiación individual. Siguiendo un esquema explicativo bien conocido, el empresario capitalista, propietario de los medios de producción, alquila la fuerza de trabajo del obrero por su valor, es decir, la cantidad de trabajo socialmente necesario para la producción, en un valor aproximadamente igual al coste de subsistencia del obrero.

El jefe de empresa comienza por recuperar el valor del trabajo pagado al obrero bajo forma de un salario igual al coste de subsistencia. A continuación, puesto que el contrato de trabajo le da derecho, emplea el trabajo en horas suplementarias, en que el valor trabajo representa - lo que Marx denomina la plusvalía.

Si se distingue con Marx, el capital variable V , representando el valor del trabajo comprometido en la producción, del capital constante c , conjunto de medios de producción y materiales necesarios para la misma, el valor total de la mercancía puede expresarse por: $M = c + v + p$ siendo p , la plusvalía. La tasa de plusvalía es por definición $p:v$.

Pero el capitalista considera que la plusvalía que denomina - profit, proviene de la totalidad del capital comprometido en la producción y no solamente del capital variable. La tasa de profit es para el capitalista : $p : (c+v)$.

Por consiguiente, sobre el plano global, el profit es igual a la plusvalía que corresponde al excedente del valor comprometido, en el proceso de producción, sobre el capital variable.

A nivel microeconómico la tasa particular de profit depende - de la duración de la rotación del capital y de la composición orgánica del capital o sea $(c:v)$, datos relativos a la técnica de producción particular de la empresa o de la unidad considerada. De esta manera la plusvalía global se reparte entre las ramas de la producción y las empresas individuales.

Después de analizar esquemáticamente las ideas anteriores, examinamos a continuación el profit en economía socialista planificada, según anunciamos al comienzo de este apartado.

El fin en este tipo de sistema económico es la realización del plan, que pretende satisfacer de la mejor forma posible las necesidades sociales y permitir la consecución de la sociedad comunista por un desarrollo general de la producción.

¿Puede decirse por tanto que el profit desaparece completamente en una economía planificada? Ciertamente no. Si bien, el profit no - juega el mismo papel que en economía capitalista, los responsables de - la planificación no pueden olvidar el principio de rentabilidad. El profit no se elimina, pero tampoco es entendido como la renta de una clase social particular. Se presenta simplemente como, la fracción de la renta nacional que en virtud del plan económico es afectada a las diferen-

tes empresas para permitirles proceder al menos parcialmente, a la extensión de su actividad bajo la forma de inversiones planificadas y para permitirles también mejorar las condiciones de vida de sus trabajadores.

El profit resulta siempre de la diferencia entre los precios de venta y los precios de coste, pero hay que tener en cuenta que los primeros no se establecen por el mercado, sino que son fijados en el Plan. Por ello la rentabilidad no puede incrementarse gracias a un alza de los precios correspondiente a un aumento de la demanda sino únicamente del hecho de la baja de los precios de coste, derivada por ejemplo del proceso técnico o de mejoras en la organización.

El precio de venta de la empresa comprende el precio de coste, la tasa sobre la cifra de negocios, y el profit, teniendo en cuenta que se trata de un profit planificado, y todo ello sin perjuicio de que el profit efectivamente realizado difiera del planificado, entonces surge por las motivaciones indicadas anteriormente, un superprofit, o superbeneficio.

1.1.1.3. Los modelos neo-clásicos.

Siguiendo a Devillebichot, entendemos por modelos neo-clásicos los trabajos de la escuela marginalista (tales como Walras, Jevons, Menger) y sus continuadores, con autores como Marshall o J.B. Clark.

Estos modelos neo-clásicos, del reparto de las rentas están dominados por la teoría de la productividad marginal, según la cual:

a) La remuneración de cada servicio productivo, es, en equilibrio, igual al producto marginal de una unidad de ese servicio productivo.

b) El producto marginal de un servicio es evidentemente medido por el efecto sobre el producto total de la adición o disminución de una unidad del servicio productivo de que se trate, teniendo en cuenta que -

las cantidades de los otros servicios productivos se mantengan constantes en la combinación de que se trate.

c) La concurrencia entre empresarios asegura que el valor del producto marginal es pagado al propietario del servicio y la concurrencia entre copropietarios del servicio asegura que la remuneración no exceda del producto marginal.

Se desprende claramente de lo anterior, que este modelo presenta un análisis teórico de la distribución de las rentas y en particular del profit porque supone a la vez las condiciones de estática, de microeconomía y de concurrencia perfecta, lo cual no excluye por tanto planteamientos más realistas y empíricos, como los realizados por otros autores, tales como Marshall.

Para resumir estos planteamientos, indicaremos unas ideas sobre lo que puede denominarse: a) análisis teórico del profit; b) análisis concreto del profit.

a) En este análisis el profit es considerado como una renta residual, un excedente, diferencia entre el precio de venta y el coste de producción. No es una renta compuesta, sino la renta pura de un empresario teórico. Este empresario tipo realiza la coordinación de los servicios productivos, presentándose a la vez como oferente y demandante sobre el mercado de productos y el mercado de servicios.

Bajo las condiciones rigurosas de la concurrencia pura y perfecta y en un sistema económico en equilibrio, Walras (7) demuestra que el profit puro, es nulo. Cada factor será pagado según el valor de su producto marginal, la suma de remuneraciones satisfechas a cada factor (salario, interés, renta), igual al valor total del producto (teorema de Euler).

(7) Walras, Elements d'économie politique pure.

Bien entendido, Walras no contesta que la ausencia del profit (o de la pérdida) resultante de la igualdad entre precio y coste sea un "estado ideal y no real".

Evidentemente, si las condiciones del modelo no son satisfactorias, el profit aparece. Por ello el análisis teórico del profit sugiere un estudio más realista.

J.B. Clark, toma precisando la noción del profit puro, que define como el excedente de renta procurado por un negocio en comparación con la renta de los factores utilizados.

b) Siguiendo la línea expuesta de un análisis concreto del profit, Marshall (8) indica que el profit es la renta de un agente económico concreto; el empresario. Esta renta es compuesta. Comprende de hecho, según el análisis clásico del profit puro, el interés del capital empleado. Si se elimina el interés del capital empleado de la renta del empresario, se obtiene lo que Marshall denomina las ganancias de la dirección (earnings of management).

Este último concepto está en realidad constituido por dos elementos:

1. El salario de dirección, propiamente dicho, que remunera la aptitud para emplear el capital y el trabajo del empresario. Este salario es naturalmente determinado por su productividad marginal.

2. La parte residual de las "earnings of management" constituye una categoría ambigua que Marshall parece asignar a un cuarto factor de producción, la organización, e imputa con este título al empresario. Merced a este cuarto factor la producción es realizada y coordinada. Es

(8) Marshall.- Principios de Economía. Aguilar.

ta función implica también soportar determinados riesgos.

1.1.2. LAS NOCIONES CONTEMPORANEAS.

Como continuación de las ideas expuestas en los apartados anteriores bajo la rúbrica de nociones tradicionales (clásicas, marxistas y neo-clásicas), hacemos referencia ahora a las nociones surgidas o al menos perfiladas con autonomía en nuestro siglo, resaltando en cada una de ellas sus aspectos fundamentales.

También debe hacerse constar que si bien, nuestra exposición se centra en el plano microeconómico, no por ello se desconocen los planteamientos macroeconómicos que de forma sintética se recogen en el apartado 2.4.

1.1.2.1. Las teorías de la imperfección del mercado.

En Malthus (9) se encuentra ya un ensayo de introducción, en la teoría clásica del "profit of capital", del efecto de las formas de mercado, cuando indica por ejemplo, que el profit podía surgir del empleo del capital en una industria cerrada a la concurrencia. No obstante, es realmente en nuestro siglo cuando esta explicación del profit es sistematizada, con el desarrollo de los análisis del monopolio y de la concurrencia imperfecta.

Mrs. Robinson (10) aborda la cuestión del profit a través del problema de la estabilidad del número de firmas en el seno de una industria. Esta estabilidad no es alcanzada, más que cuando se consigue un cierto nivel de profits considerados como normales en la industria o sector de que se trate.

(9) Malthus.- Principes d'économie politique.

(10) Robinson.- The economics of Imperfect competition. 1933. pág. 92.

Para Mrs. Robinson el profit normal, corresponde a la remuneración de los factores suministrados o los costes soportados por el empresario. De este hecho, se desprende que el profit normal debe ser incorporado implícita o explícitamente al coste. Se trata, en suma, de un avatar de la teoría del profit puro: en equilibrio (estado caracterizado por la estabilidad del número de firmas en el seno de una industria) el profit normal estará incorporado a los costes, el profit puro será nulo. - Se observa el carácter formal de tales concepciones que no evitan el peligro del razonamiento en círculo.

Por su parte Chamberlain (11) considera el profit como resultado de los obstáculos que son opuestos a la entrada de nuevos concurrentes en una industria. Estos obstáculos constituyen un dato institucional de hecho.

Machlup (12) analiza la noción de obstáculos a la entrada en un mercado. El opone el "polypole" o concurrencia de numerosos vendedores sobre el mismo mercado, al "pliopole" en que los vendedores pueden ser más numerosos en la medida en que la entrada en la industria esté relativamente facilitada. El ensaya entonces, la determinación de los datos institucionales a que se refiere Chamberlain.

Estos obstáculos parecen principalmente constituidos por:

a) la inmovilidad de los factores de producción; los bienes - de equipo no pueden normalmente ser desplazados sin incurrir en ciertos costes de transferencia.

(11) Chamberlain. Theory of monopolistic competition et Monopolistic competition recisited.

(12) Machlup.- Competition, pliopoly and profit. 1.942.

b) por la especificación de los bienes de producción, que en cierta medida no pueden ser afectados más que a un uso determinado.

c) Por la duración relativa de ciertos equipos en los que el uso no es inmediato.

d) por la indivisibilidad de los factores de producción que resulta de su naturaleza física; por ejemplo, el rendimiento óptimo de una máquina se alcanza para un determinado grado de actividad; la legislación social puede no permitir en ciertas condiciones el despido de trabajadores. Esta indivisibilidad de los factores no permite a la industria más que la expansión por tramos.

Mechlup también realiza un análisis muy detallado de la noción de profit en el caso particular de las previsiones de un empresario nuevo en una rama de negocios. Distingue diversas nociones de profit - anticipado, según el contenido de los costes anticipados deducidos de los ingresos anticipados.

En estos efectos él distingue:

. un coste directo, es decir, el coste exclusivo de los factores comprados o de los servicios arrendados con vistas a un uso inmediato.

. un coste de garantía del avance, es decir, el coste directo anterior, aumentado del coste de los factores fijos amortizables adquiridos o de los factores fijos arrendados.

. un coste de oportunidad, es decir, el coste anterior aumentado a la remuneración normal del capital poseído y de la compensación normal de los servicios "gratuitos" aportados por el empresario.

Se obtienen así varias nociones de profit, deduciendo del valor de la renta bruta o ingresos, los distintos conceptos de costes an-

teriores, llegando sucesivamente al valor del output, renta neta de funcionamiento ex-post, renta neta contable, profits supernormales.

Por último, citaremos en este apartado a Fellner (13) quien examina el caso del oligopolio es decir, el mercado en el cual varios (pocos) vendedores entran en competición. Admite que después de una fase inicial de lucha, los oligopolistas terminan por entenderse para impedir la llegada sobre el mercado de nuevos concurrentes y maximizar sus profits conjuntos. Esta partición del mercado puede muy bien no ser más que temporal, el equilibrio se encuentra comprometido por una vuelta de las hostilidades.

Especialmente se orienta a largo plazo hacia un profit global de monopolio.

1.1.2.2. Las teorías dinámicas de la evolución.

El punto de partida de estas teorías es el magistral libro de Schumpeter, Teoría del desenvolvimiento económico (14) cuya primera edición data de 1.912.

Para comprender claramente las ideas de Schumpeter sobre la ganancia del empresario hay que contemplar íntegramente el libro citado, cuestión que por evidentes razones de método y espacio no podemos realizar aquí; sin embargo, recogeremos lo esencial de sus ideas desde nuestro punto de vista.

Schumpeter analiza en primer lugar lo que denomina la corriente circular de la vida económica, a continuación lo que es para él fun-

(13) Fellner. Competition among the few. New York 1.949.

(14) Schumpeter. Teoría del desenvolvimiento económico. F.C.E. México 1.967.

damental, el fenómeno del desenvolvimiento económico; después el crédito y capital para por fin, analizar la ganancia del empresario, el interés del capital y el ciclo económico.

Schumpeter, opone a lo que denomina la corriente circular, - el desenvolvimiento económico. Para ello, empieza glosando a J.B.Clark en su Essentials of Economic Theory, cuyo mérito fué la distinción entre estática y dinámica hecha en forma constante, viendo los elementos dinámicos, como perturbadores del equilibrio estático. Desde el punto de vista de Schumpeter la investigación de los efectos de esta perturbación y el nuevo equilibrio obtenido es fundamental. Pero mientras Clark se confía a lo dicho viendo en ello -lo mismo que Mill- el significado de la dinámica, el autor que glosamos expone primero una teoría de dichas causas de perturbación, en la medida en que significan para su posición algo más que meras perturbaciones, en que parezca que de su aparición dependen ciertos fenómenos económicos esenciales. Dos son las causas de perturbación mencionadas por Clark, aumento de capital y de población, pero igual que una tercera, cambio en los gustos de los consumidores, son simples causas de perturbación, sin mayor alcance. Pero existen otras dos (alteraciones en la técnica y en la organización productiva), que requieren análisis especial y evocan algo distinto de las perturbaciones en sentido teórico. El no reconocimiento de este hecho es la razón singular más importante por la cual nos parece poco satisfactoria la teoría económica, señala Schumpeter. De esta fuente, aparentemente tan insignificante procede, una nueva concepción del proceso económico que resuelve una serie de dificultades fundamentales y justifica el nuevo tratamiento del problema.

La teoría del primer capítulo de la obra de Schumpeter, describe la vida económica desde el punto de vista de una "corriente circu-

lar", pasando por canales que son en esencia los mismos uno y otro año -similar a la circulación de la sangre en un organismo animal. Es decir, se trata de la tendencia del sistema económico hacia una posición de -equilibrio, tendencia que nos ofrece medios para determinar los precios y cantidades de bienes y que puede ser descrita como una adaptación de los datos existentes en el momento.

En el ámbito de éstos supuestos, no puede existir ganancia -neta, porque el valor y el precio de los servicios productivos originarios absorberá siempre el valor y el precio del producto, distribuyéndose los mismos de acuerdo con la teoría de la imputación. Ahora bien - realmente como indica Böhm-Bawerk, existen dos circunstancias que perturban el equilibrio: la primera es la que denomina fricción, que implica que el organismo económico no responda en forma rápida e inmediata por diversas razones diferentes; la segunda son los cambios espontáneos en los datos con los cuales el individuo está acostumbrado a contar, lo cual, implica nuevas situaciones y adaptaciones que requieren tiempo.

También Böhm-Bawerk, señala otra circunstancia que es el tiempo como factor de distorsión.

Ahora bien, los hechos y sus consecuencias generados en la actividad económica bajo las condiciones indicadas en la corriente circular son esencialmente distintos de los que surgen como consecuencia del desenvolvimiento económico.

Schumpeter, emplea varios conceptos de desenvolvimiento, todos ellos en la misma línea de razonamiento.

Así indica que entiende por desenvolvimiento solamente los -cambios de la vida económica que no hayan sido impuestos a ella desde -

el exterior, sino que tengan un origen interno. Estas alteraciones espontáneas y discontinuas en los cauces de la corriente circular y éstas perturbaciones del centro de equilibrio aparecen en la vida industrial y comercial y no en la esfera de las necesidades de los consumidores de productos acabados.

También indica que el desenvolvimiento se caracteriza por — considerar aquella clase de transformaciones que surgen del propio sistema, que desplazan en tal forma su punto de equilibrio que no puede alcanzarse el nuevo desde el antiguo por alteraciones infinitesimales. Señala gráficamente que si agregamos sucesivamente todas las diligencias que queramos, y no formarán nunca un ferrocarril.

En definitiva, para Schumpeter, el desenvolvimiento se define por la puesta en práctica de nuevas combinaciones productivas y distingue cinco casos:

1. La introducción de un nuevo bien o de nueva calidad de un bien.
2. La introducción de un nuevo método de producción.
3. La apertura de un nuevo mercado.
4. La conquista de una nueva fuente de aprovisionamiento de materias primas o de bienes semimanufacturados.
5. La creación de una nueva organización de cualquier industria, como la de una posición de monopolio o bien la anulación de una posición de monopolio existente con anterioridad.

Otra noción importante es la de empresa y empresario que difieren de las habituales. Empresa, es la realización de nuevas combinaciones, y empresarios son los individuos encargados de dirigir dicha realización. Las distinciones con los conceptos tradicionales son evidentes.

Resumiremos finalmente, nuevas ideas sobre el fenómeno fundamental del desenvolvimiento, señalando tres tipos de oposiciones: primero, la oposición entre dos procesos reales: la corriente circular o la tendencia al equilibrio, de un lado, y una alteración de los canales de la rutina económica o de los datos que resultan del propio sistema económico de otro; en segundo lugar, la posición entre dos aparatos teóricos: la estática y la dinámica; y en tercer lugar, la oposición entre dos tipos de conducta que se pueden representar siguiendo a la realidad por dos tipos de individuos: los simples gerentes y los empresarios.

También distingue Schumpeter las invenciones, que considera carecen de importancia económica mientras no se pongan en práctica de las innovaciones o combinaciones nuevas señaladas con anterioridad.

Schumpeter define la ganancia del empresario como un excedente sobre el coste, es decir, como la diferencia entre ingresos y gastos del negocio, teniendo en cuenta que entre éstos últimos incluye un salario apropiado para el trabajo realizado por el empresario, una renta adecuada por cualquier tierra que pueda pertenecerle y finalmente, una prima por el riesgo.

Valiéndose del viejo ejemplo del telar mecánico, pone sencillamente de manifiesto, como la ganancia del empresario, surge como consecuencia de las innovaciones, como diferencia entre ingresos determinados por los precios que estaban en equilibrio (o sea costes) precios cuando no se usaba sino el trabajo manual, y los gastos que son ahora esencialmente más pequeños por unidad de producto que para cualquier otro negocio.

Ahora bien, poco a poco la innovación tiende a introducirse en la economía. Los empresarios concurrentes que Schumpeter denomina "explo

tadores" adoptan esta innovación por imitación. Desde entonces la ganancia inicialmente realizada por el empresario innovador tiende a desaparecer y no surgirá nada más que como consecuencia de una nueva innovación.

Otra idea significativa de Schumpeter, es que el empresario no es quien soporta los riesgos, al menos como cuestión intrínsecamente esencial. El riesgo recae sobre el capitalista o propietario de los bienes de los negocios y si bien puede coincidir en las mismas personas, la cualidad de empresario y la de capitalista, ambas deben distinguirse. A estos efectos, cita Schumpeter, que el accionista puede ser empresario, puede incluso disponer del poder de actuar como empresario debido a la cantidad de acciones en su poder. Pero los accionistas no son nunca empresarios per-se, sino meramente capitalistas, que participan en las ganancias por exponerse a pérdidas determinadas. Los hechos muestran que esto solo autoriza a considerarlos como capitalistas, pues el accionista medio no dispone de poder para hacer sentir su influencia en la dirección de la compañía y la participación en las ganancias es frecuente en los casos en que todo el mundo reconoce la presencia de un simple contrato de préstamo.

También se analiza en la obra que estamos glosando, las ideas expuestas en economías no capitalistas, llegándose a la conclusión que en estos sistemas la ganancia del empresario también se manifiesta con las peculiaridades señaladas anteriormente.

Terminaremos esta glosa, indicando que la ganancia del empresario Schumpeteriano no es solamente un simple residuo, sino que es la expresión del valor de lo que contribuye el empresario a la producción.

Sin desenvolvimiento no hay ganancia, y sin ésta no hay desenvolvimiento, y además para el sistema capitalista hay que señalar que sin ganancia no habría acumulación de riqueza.

Puede también considerarse incluidas en este apartado las ideas de F. Perroux y de J. Marchal , que resumidamente exponemos a continuación.

En cuanto a Perroux (15), comienza por tomar la idea de Von Wieser según la cual la teoría de la imputación o distribución de las rentas debe ser desdoblada: se puede en efecto, lógicamente distinguir una teoría "económica" y una teoría "sociológica" de la distribución. La primera se interesa por las rentas abstractas de factores y mide la eficacia de los servicios productivos, en términos de economía fundamental. La segunda estudia, por el contrario, las rentas concretas de agentes y determina la distribución del producto social, en términos de sistemas económicos. También conviene citar que esta idea se encontraba ya en Cannan (16), que distingue por su parte, la pseudo-repartición de las rentas entre los factores de producción y la distribución efectiva de las rentas entre los sujetos económicos.

De acuerdo con el primer criterio de distribución, se distinguen los diversos factores productivos: Tierra, Trabajo y Capital, independientemente de los agentes económicos titulares de los mismos, y se conviene en denominar, renta pura, salario puro e interés puro las partes del producto total imputables respectivamente a la Tierra, el Trabajo y el Capital. De la misma manera puede ensayarse la determinación de las rentas abstractas de diversas funciones económicas: autoridad, innovación, ejecución, etc.

Podemos preguntarnos si el profit desaparece en éstos esquemas y recordando las ideas neo-clásicas, se admite que el profit satisface -

(15) Perroux, F.- Le problème du profit. 1.935.

(16) Cannan. Ob. cit.

unas funciones económicas irreemplazables, la asunción de riesgo, por ejemplo. En consecuencia, por analogía a este cuarto factor de producción, - se le puede asignar una renta abstracta: el profit puro.

Hay que tener en cuenta que esta teoría de la distribución de la renta abstracta de factores, se presente después de Perroux como independiente del régimen económico concreto que la realiza. Explica el substracto de la distribución al margen de cualquier institución real.

Según veíamos, las rentas pueden también ser determinadas con relación a los agentes económicos concretos que participan en la producción o más concretamente, en relación a los patrimonios de dichos agentes.

En este caso, la renta se adapta a una institución caracterizada por un entorno económico, jurídico y social, y si por ejemplo, se considera el sistema capitalista, se denominará, interés estricto, salario estricto y profit estricto a las rentas concretas de las tres instituciones siguientes:

a) préstamo a interés; b) arrendamiento de servicios bajo la - forma de contrato libre; c) empresa.

Por lo tanto, siguiendo a Perroux, toda renta concreta de agente, está compuesta de rentas abstractas de factores. En otros términos, - toda renta concreta, es compleja y compuesta y además corresponde a una unidad orgánica económica y social que no puede olvidarse.

En estas condiciones el profit, es como toda renta de naturaleza bivalente.

a) El profit puede ser concebido como el excedente de empresa

(Surplus de l'entreprise) (17). Se trata por lo tanto, de la renta concreta de una institución determinada, la empresa capitalista, por ejemplo.

Este excedente, se presenta como una parte del valor añadido - por la empresa en el período de producción.

b) El profit, puede también ser considerado como la remuneración de los servicios conjuntos de creación y de autoridad (18).

Este profit puro, es una renta abstracta de factor, que remunera una función específica.

La capacidad de creación implica la puesta en práctica de novedades eficaces, o sea apropiadas para elevar el producto real de un conjunto económico.

La capacidad de autoridad que convierte en concurrentes y compatibles entre sí, para que el fin de la firma sea conseguido, los proyectos y los planes de los agentes y grupos de agentes que componen la unidad de la firma.

Ambas categorías de profit, tienden a separarse cada vez más - en la empresa moderna ya que la propiedad de los medios de producción - (institución) se separa de la función de gestión propiamente dicha de la empresa. Este divorcio está sin duda en la raíz de las principales dificultades del capitalismo evolucionado que se presenta en la actualidad.

El régimen económico puede cambiar la naturaleza de la institución, las reglas del juego económico, pero la función de gestión debe -

(17) Perroux, F.- Le profit et les progrès économiques. 1.957.

(18) Perroux, F.- Ob. ci. 1.957.

ser de todas formas realizada. Ahora bien, como señala Perroux, el aspecto institucional no es indiferente a la hora real de la distribución de las rentas, ya que el empresario puede gozar de una posición privilegiada que influye decisivamente en materia de distribución de rentas, por lo que el profit se sitúa en una zona de indeterminación que depende de la habilidad del empresario.

Otro autor que citábamos Marchal (19) se orienta hacia una — aproximación más concreta y sociológica del problema del profit. Marchal constata que un gran número de autores modernos definen el profit como — la renta de la empresa como tal, o como el precio pagado por el ejercicio de la función empresa. Estima que toda división funcional es arbitraria, el profit puro, es una invención de "economistas de gabinete". El profit debe ser concebido como el excedente bruto de los ingresos sobre los pagos a los diversos aportadores de bienes y de servicios, a los diversos colaboradores de la empresa.

Sin embargo, el interés de las ideas de Marchal no reside en esta definición tradicional y formal del profit, sino en el estudio de la acción de poder desarrollado por el empresario para incrementar su renta. El profit es pues, definido como "la ganancia bruta obtenida por los dirigentes de una explotación cualquiera, en términos del esfuerzo tendente — a separar el precio de venta y el de coste de los productos que fabrican.

Esta acción de poder se ejerce en primer lugar sobre los consumidores. Independientemente de la estructura o forma del mercado, el ~~em~~presario busca maximizar sus ingresos. Recurre para ello a la publicidad, incitando a los consumidores a comprar todavía más, o para crear real o —

(19) Marchal, J.- Essai de construction d'une théorie nouvelle du profit.
1.962.

artificialmente un nuevo mercado particular para sus productos. Puede - también tratar de captar innovaciones para su propia ventaja.

Esta acción de poder, está organizada también respecto a los aportadores de servicios y de capitales. El profit aparece de esta manera, ampliamente dependiente del resultado de las discusiones sindicales y de los compromisos entre accionistas, consejeros y personas que actúan en el mercado de capitales. Tampoco hay que olvidar las presiones sobre los poderes públicos, buscando el reparto de los mercados del sector público o el establecimiento de nuevas reglamentaciones favorables.

Marchal, realiza por lo tanto, una aproximación a la vez sociológica, estratégica y dinámica.

Concluiremos indicando que si bien las ideas de Marchal, dejan en la penumbra ciertos aspectos que influyen en el profit, no obstante tiene el mérito de señalar que es preciso estudiar el profit de forma concreta y no abstracta, centrando el tema sobre el fenómeno o fenómenos fundamentales que le originan.

1.1.2.3. Las teorías de la incertidumbre.

Los economistas clásicos habían señalado el riesgo como factor causal y característica principal del profit.

Los autores estudiados en este apartado, presentan como característica, el colocar en primer plano el aspecto de la incertidumbre como elemento explicativo básico del profit. Este es concebido como la renta dinámica de un agente económico, renta proveniente de la incertidumbre del futuro.

Como representantes de estas teorías citaremos a Hawley, Knight y Keirstead.

Para Hawley, la empresa se presenta ante todo como el acto de tomar el riesgo. Sin duda, ninguna renta económica es totalmente cierta; el trabajador, arriesga el descanso; el prestamista la insolvencia del deudor, etc. Pero el salario y el interés son fijados de antemano - por acuerdo entre las partes. Por el contrario, el profit aparece - en el curso mismo de la operación productiva formando un residuo indeterminado.

Según Hawley (20) el consumidor último está forzado a incluir en el precio que paga por cualquier producto, no solo lo suficiente para cubrir todas las partidas de gastos del empresario -entre las cuales está una cantidad suficiente para cubrir las pérdidas actuariales o promedio de pérdidas inherentes a los diversos riesgos de todas clases, necesariamente supuestas por el empresario y sus aseguradores- sino también otra cantidad a modo de aliciente, sin la cual el empresario y sus aseguradores no arrastraran ni sufrirán "el fastidio" de verse expuestos a un riesgo.

Este excedente de los costes del consumidor sobre los del empresario, considerados universalmente como beneficio y, según la naturaleza del caso, un residuo indeliberado, es el aliciente para la aceptación por el empresario de todos los riesgos, cualquiera que sea su naturaleza, necesarios en el proceso de producción. Como la inducción a - - cualquier acción dada y la recompensa por tal acción son una misma cosa -no apreciándose la diferencia en sí misma, sino en función del momento del tiempo desde el cual se observa- el residuo indeliberado, que sirvió como inducción al riesgo al comienzo de una transacción industrial, debe ser considerado, una vez determinado y realizado al final, como el - resultado o la recompensa por los riesgos corridos.

Como indica Knight (21), Hawley, está de acuerdo con Clark — (éstos dos autores son los que cita Knight, como antecedente para el desarrollo de sus ideas en torno a esta materia) y sus seguidores en definir el beneficio como renta residual y en lo que respecta a la naturaleza y base de la renta especial relacionada con el supuesto del riesgo, — como un exceso de pago sobre el valor actuarial del riesgo, exigido porque la asunción de éste es "fastidiosa"; pero Hawley insiste en que la renta residual y la renta incierta son conceptos intercambiables, mientras que Clark está igualmente seguro de que la remuneración por riesgo va necesariamente al capital, y que el beneficio puro del empresario es una especie de ganancia de monopolio que se produce en conexión con las perturbaciones dinámicas y que su única renta en condiciones estáticas serían los salarios de la dirección y coordinación. Hawley sostiene que esta renta consiste simplemente en salarios y no en beneficio; tampoco hace una distinción entre las condiciones estáticas y las dinámicas; sin embargo, la coordinación, está, a su juicio, diferenciada del trabajo — por el hecho de la propiedad "que es la verdadera esencia de la materia en discusión. El beneficio no puede ser la remuneración de la dirección, pues esta puede ser efectuada por el trabajo contratado; si el director no asume riesgo alguno, entonces este ya no actúa como empresario.

Se admite que el empresario puede librarse del riesgo, en algunos casos, en una cantidad fija, mediante un seguro. Ahora bien, por el acto del seguro, el hombre de negocios abdica en parte de sus facultades de empresario.

Knight, que estudia según indicamos anteriormente, las ideas

(20) Hawley.— Enterprise and the Productive Process. 1.907 y Quarterly Journal of Economics.

(21) Knight, F., Riesgo, incertidumbre y beneficio. Aguilar. Madrid 1.947. pág. 38.

de Clark y de Hawley como antecedente de las suyas, sobre el riesgo, la incertidumbre y el beneficio, considera que la clave del desarrollo entre ambos, y también de la ordenación de los hechos, puede encontrarse en una confusión en que incurren ambas partes de la controversia, al suponer que el valor actuarial de los riesgos es conocido por el empresario. Hay una diferencia fundamental entre la remuneración por un riesgo cuyo valor, en sí mismo considerado, no es conocido. Es evidentemente — tan fundamental que como demuestra Knight, un riesgo conocido no conducirá a remuneración o pago especial alguno.

Hawley no considera el término riesgo como susceptible de requerir una definición especial; pero está claro que, del mismo modo que — otros autores, lo trata como una cantidad conocida y esto lo hace de un modo explícito. Tanto él como sus contrincantes, según señala acertadamente Knight, han fracasado al apreciar la diferencia fundamental entre una incertidumbre o riesgo determinado y otro indeterminado e inmensurable. Si el riesgo fuese exclusivamente del carácter de una probabilidad conocida o matemática, no podría haber remuneración por riesgo y el peso del mismo puede ser evitado por medio del pago de un pequeño coste — fijo: el seguro.

La incertidumbre propiamente dicha o riesgo no mensurable, da origen al profit, como consecuencia de la desviación de las rentas realizadas con relación a las rentas esperadas, renta diferencial compleja por tanto, en la cual se combinan un elemento de cálculo y un elemento de suerte.

Si los empresarios son pesimistas o demasiado prudentes, tenderán a remunerar a los factores de producción escasamente y de esta forma posibilitarán su profit. Inversamente si tienden a satisfacer rentas más altas, si no se cumplen sus expectativas optimistas, obtendrán pérdidas.

Esta incertidumbre no mensurable es a la vez la causa y la — consecuencia inmediata de nuestra incapacidad de prever el porvenir.

Para terminar la exposición de los autores señalados, indicaremos que Knight, en su libro ya citado, considera que el significado — de la incertidumbre y de las diferentes clases de incertidumbre y su — significación, en las relaciones económicas en libre competencia, constituyen el tema central de la investigación.

Así, él estudia en primer lugar, la competencia perfecta, partiendo de la teoría de la elección y del cambio, la producción conjunta y la capitalización, así como la variación y el progreso cuando no existe la incertidumbre y ciertos requisitos previos de importancia secundaria para la competencia perfecta.

A continuación presenta las ideas básicas de su obra, sobre la competencia imperfecta debida al riesgo y a la incertidumbre, presentando el significado de ambos fenómenos, partiendo de la teoría del conocimiento, indicando el papel que desempeña el sentido consciente en la — conducta y como esta supone fundamentalmente mirar al futuro y que el — problema del conocimiento es la predicción. Con una línea argumental — muy interesante llega a la conclusión de que los "riesgos" que dan lugar a beneficio son principalmente del carácter de probabilidades de — error en el juicio y por tanto, no son mensurables, por que son demasiado únicos para que puedan constituir clases.

A continuación dentro del mismo capítulo, estudia las estructuras y métodos para el análisis de la incertidumbre y posteriormente — la empresa y el beneficio. Para ello ensaya la introducción de la incertidumbre en una sociedad estática perfectamente equilibrada; pone de manifiesto la especialización de la función de la dirección y supuesto de

riesgo; distingue las rentas contractuales y las residuales; contempla también la figura del director asalariado, con los aspectos básicos que lleva consigo su función, tales como el control y la responsabilidad y exponiendo la distribución de la autoridad y la responsabilidad en el mundo moderno de los negocios.

A estos efectos, señala Knight, que el único riesgo que conduce a un beneficio es una incertidumbre única que resulta de un ejercicio de la responsabilidad final, que en su misma naturaleza no puede — ser ni asegurada, ni capitalizada, ni asalariada. El beneficio surge de la inherente imposibilidad absoluta de pronosticar las cosas, que proviene del hecho escueto de que los resultados de la actividad humana no pueden ser previstos y solamente en tanto que sea imposible y carezca de sentido un cálculo de probabilidad respecto de aquellos.

El hecho fundamental de la actividad organizada, es la tendencia a transformar las incertidumbres de la opinión y la acción humana — en probabilidades mensurables mediante la formación de una aproximada — evaluación del juicio y capacidad del hombre. La facultad para enjuiciar a los hombres en relación con los problemas que han de tratar y la capacidad para inspirarles eficiencia al juzgar de los demás hombres y cosas, son las características esenciales de lo ejecutivo, según Knight.

Si estas capacidades son conocidas, la compensación por ejercerlas puede ser imputada en competencia y es un salario; únicamente en tanto que sean desconocidas o conocidas solamente por el propio poseedor, dan lugar realmente a un beneficio. Las facultades y atributos del sujeto que ejerce la función directora forman la cualidad más misteriosa y vital que adapta a la especie humana para la vida civilizada y organizada, especialmente la facultad de percibir y asociar las cualidades y relaciones, que es la verdadera naturaleza de lo que denominamos

razonamiento. El margen de error de esta facultad final de enjuiciar las facultades, cuyo ejercicio es la esencia de la función de mando responsable, es lo que constituye la única verdadera incertidumbre en las actividades de la organización en competencia, como en cualquier otra organización. Y la incertidumbre en este sentido es lo que explica el profit o beneficio en el propio uso del término.

Knight, termina su obra con el estudio de la incertidumbre y el proceso social, y los aspectos sociales relacionados con la misma y con el beneficio, impregnando su trabajo de facetas que trascienden de lo meramente económico.

Para Keirstead, todo profit es el producto de la incertidumbre superada con éxito (22). Por ello puede considerarse al mismo como uno de los discípulos actuales de Knight. Sin embargo, el ensayo de síntesis de las teorías del profit que nos ofrece en su obra, enriquece y precisa el pensamiento del pionero de la Universidad de Chicago.

El empresario funda sus decisiones apoyándose sobre una serie de hipótesis concernientes al porvenir. Se esfuerza en reducir el grado de incertidumbre al que están inevitablemente sometidas cada una de sus decisiones. Puede emplear parte de sus costes en concretar con fijeza su evolución. Los profits surgen entonces como consecuencias ocasionales y accidentales de las previsiones erróneas sobre las rentas provenientes de los pagos contractuales. Todas las categorías de profits descritas por los economistas, pueden, según Keirstead, explicarse de esta manera.

Los profits de monopolio resultan de las decisiones concernientes a la publicidad, la política de ventas, las medidas tendentes a --

(22) Keirstead: Capital, interest and profits. 1.959.

"cerrar" el acceso a la rama de negocios o a perjudicar a un concurrente. Por todas estas decisiones, el jefe de empresa busca en efecto modificar la estructura del mercado y encontrar su concurrencia imperfecta.

Los profits de innovación provienen de la decisión de introducir nuevas técnicas de producción, o de organización o de lanzar nuevos productos.

Los profits de ocasión las previsiones acertadas en materia - de fluctuaciones generales o particulares de los precios o de la política sobre Stocks.

Por lo tanto, para Keirstead, la aproximación a la teoría del profit debe ser repensada a través del análisis de las predicciones, bajo condiciones de incertidumbre.

Keirstead, reúne los principales temas sobre el profit con — ayuda de tres tipos de cuestiones: a) sobre previsiones generales o particulares; b) sobre decisiones en el dominio de la producción o de la venta; c) sobre el mercado (concurrencia perfecta, monopolio, etc.).

Conjugando estos tipos con la incertidumbre y el horizonte temporal, concreta los tres tipos de profits señalados anteriormente.

En un reciente trabajo, incorporado a la obra, la Empresa y la Economía del Siglo XX (23), Keirstead trata, el beneficio: su función y su significación. En este artículo, su autor se traza un doble objetivo: mostrar como su teoría del profit o beneficio, puede aplicarse de forma positiva a una teoría del crecimiento y de otra confirmar ciertas hipó-

(23) Varios autores, bajo la dirección de Bloch Lainé y F. Perroux. Deusto, 1970.

tesis empleadas en aquella teoría frente a las críticas que le han sido dirigidas.

Por lo tanto Keirstead reafirma sus primitivas ideas y pone de manifiesto su utilidad desde un punto de vista macroeconómico. Entresacamos del mismo, su contestación a las preguntas: ¿cómo se determina la parte de los beneficios dentro de la renta nacional? ¿cómo se reparte la misma entre quienes perciben los beneficios?

Contesta con proposiciones hipotéticas que a continuación contrasta experimentalmente.

a) a largo plazo, las partes relativas de los factores en la renta nacional, estimada antes de la percepción de impuestos, parecen - relativamente estables.

b) a corto plazo, la parte relativa que llamamos beneficio, - crece con el grado de monopolio y puede conocer aumentos a corto plazo derivados de innovaciones estratégicas, aparte de poder variar con el - ciclo.

c) los beneficios, tal como son definidos por Keirstead, no - tienden a desaparecer a largo plazo.

d) Las grandes sociedades tienen cada vez más tendencia a conservar una parte de los beneficios bajo forma de fondos de reserva.

e) el reparto del beneficio en dividendos y beneficios no distribuidos, depende parcialmente de los poderes de negociación, pero toda vía más del coste de oportunidad, es decir, del tipo de interés corriente sobre los préstamos a largo plazo.

Respecto a las ideas de Keirstead, sobre el crecimiento, destaca los efectos importantes de las innovaciones estratégicas o de base; que son persuasivos y están relacionados entre sí. Recoge la idea de Easterbrook, de que están relacionados por la comunicación, en el sentido de que la innovación original irradia gracias a las vías de comunicación ya establecidas. También comenta el pensamiento de Perroux de que las innovaciones solamente están relacionadas en el interior de unos sectores, y que ciertos sectores antiguos escapan a sus efectos —al menos por cierto tiempo— salvo en la medida en que cambia la demanda global. Como indica Keirstead, no hay discrepancia real entre Easterbrook, Perroux y él; se trata únicamente de la importancia relativa que se atribuye a los diversos factores en juego.

Estima Keirstead, terminando su artículo, que la innovación estratégica es la consecuencia de una decisión única tomada en condiciones de incertidumbre, y tendente a un beneficio muy superior al tipo de interés del mercado; considerando que aquellas innovaciones estratégicas capaces de triunfar, arrastran consigo series enteras de innovaciones en cadena, que tales conexiones no dependen ni de unos sectores cuidadosamente clasificados en modernos o aislados, ni de unas "comunicaciones", si éstos términos se refieren a otra cosa que a los movimientos de precios en el mercado.

La conexión es fundamentalmente de orden técnico y para el economista se expresa objetivamente a través del mecanismo del mercado.

1.1.2.4. Las teorías sobre economías externas.

Como indica Christiane de Ribet-Petersen (24), la vuelta o el

(24) C. de Ribet-Petersen.— Profit et économies externes. Revue D'Economie Appliquée n° 4. 1972.

regreso del interés que conoce hoy día la noción de profit, después de una larga desaparición, alimenta simultáneamente varias orientaciones - en la investigación. Sin embargo, el punto común de los nuevos enfoques es fundamentalmente dinámico, emancipado de las teorías del equilibrio y el concepto de profit está repensando con ayuda de los conocimientos, adquiridos sobre la estructura, el comportamiento y el entorno de la - firma. Esta es conocida cada vez más como una organización activa, en - la cual, los cambios no neutros, son la expresión de conflictos inter- nos y exteriores que condicionan por su modo de solución, la elección y las modalidades de sus estrategias de crecimiento y que ejerce en conse- cuencia su actividad de producción en el seno de redes diversificadas - de influencia y de poder.

El autor que comentamos pone de manifiesto en un trabajo pu- blicado en el presente año en *Economie Appliquée* la importancia de las economías externas y su influencia sobre la formación del profit.

Por considerarlo de interés a continuación se desarrolla este apartado siguiendo fundamentalmente las ideas expuestas en aquel.

El análisis del proceso de evolución de la sociedad industrial pone de manifiesto la constatación prácticamente general de rendimientos históricamente crecientes y al mismo tiempo, aumentos inhabitualmente - sostenidos de productividad. Al mismo tiempo tal fenómeno contribuye ma- temáticamente a conmocionar el razonamiento marginalista sobre el cual reposa el edificio clásico, los sistemas de ecuaciones de conducta, de relaciones, de balances que traducen y gobiernan el comportamiento eco- nómico indiferenciado de los agentes y la adaptación de los factores eco- nómicos son puestos en cuarentena.

Parece que las cantidades producidas, las tasas de salarios, los costes y por consecuencia los profits, no son mecánicamente repartidos por el mercado, sino dependientes de las relaciones, de los conflictos y de negociaciones más o menos ocultas entre firmas y grupos y son entre ciertos límites materialmente determinados, objetivables e influenciados por los que en el seno de esas firmas o de esos grupos son investidos de funciones de autoridad.

Así surge en terminología de Perroux el profit discutido y — funcional, ejerciendo una función económica indispensable a la colectividad. Esta función es asegurada en su principio por las políticas conscientes, organizadas y eventualmente concertadas, de la firma, del grupo de firmas que investigan la reducción de sus costes a través de innovaciones y progresos finalmente favorables a la colectividad y a los poderes públicos, como fruto de la interdependencia que el mercado consagra, de la generalización del progreso iniciado por una de ellas, o — — impregnando el entorno, y que toma la forma de una cuasi-renta accesible a la firma individual del solo hecho de su situación en el seno de una estructura dada, independiente de su dimensión, de su voluntad y del volumen de su producción.

Estos excesos de profits suscitados por los efectos externos de los mercados en desequilibrio constantemente remodelados revisten — una importancia creciente para el analista y la firma en sí misma, especialmente en la medida en que la progresividad de un conjunto y la intensificación de los fenómenos de interdependencia que le acompañan — — tienden a multiplicarse. El comportamiento de la firma frente a los efectos externos suscitados por el entorno se une a una estrategia tendente no a sufrir pasivamente los efectos, sino a utilizar al máximo las ventajas que obtiene o cuando sea posible a interiorizarlas parcialmente.

En la óptica del crecimiento que es hoy día corriente, la expansión y la innovación, el cambio de dimensión en combinaciones diversas ejercen influencias que arrastran consigo, que engendran según los esquemas de propagación, transformaciones cualitativas y cuantitativas. Entre éstas últimas, las bajas de costes suscitadas y transmitidas procuran profits suplementarios: profits por innovación de las firmas activas creadoras de novedades, profits por "decalage" de las firmas pasivas que toman a beneficiarse de las bajas de costes sin haberlas originado. No se trata, pues, en este último caso, de un profit imputable directamente a la iniciativa y a la dimensión imputable directamente a la iniciativa y a la dimensión de la empresa, es decir, a eventuales economías de escala, sino de profits ligados, parcialmente involuntarios de una parte y de otra resultado de los efectos de complementariedad a diferentes niveles.

El contenido y el papel atribuidos a las economías externas - se han modificado profundamente a partir de Marshall, el cual propuso - especificar, por oposición a las economías internas que dependen de los recursos individuales de las empresas de su organización y de la eficacia de su gestión, las que resultan del desarrollo general de la industria y acuden a la firma independientemente de su volúmen de producción a medida que progresa cualitativa y cuantitativamente la producción del grupo de firmas.

El análisis de Marshall, según ha puesto de manifiesto Jessua (25), situándose en una óptica de crecimiento a largo plazo, comporta - un cierto número de obscuridades y que tiende a unos límites heredados de los clásicos.

(25) Jessua, C.- Coûts sociaux, coûts privés. 1.965.

Estas mismas restricciones de la teoría microeconómica del equilibrio, han influido cierto tiempo después de Marshall el concepto de economías externas. Así tenemos a Pigou (26) que en la óptica de la economía del bienestar, marca la divergencia entre el equilibrio de utilización de los recursos, correspondiente a la maximización del profit por el empresario, y el que corresponde al óptimo social; por otro lado Viner (27) que sugiere una clasificación, distinguiendo las economías tecnológicas, que se refieren a la variación de los factores de producción, de las economías pecuniarias, resultado de la transferencia del profit por variación de los precios de los factores.

Además de los autores anteriores, corresponde a otros un enfoque más acertado y actual de las economías externas.

Así Joung (28) frente al cuadro microeconómico del equilibrio parcial, concibe la economía en su conjunto, como un todo entrelazado en el cual las economías externas son un factor esencial de crecimiento, y se empeña en distinguir la rentabilidad de una inversión considerada aisladamente, de la de una inversión integrada.

Cuando parecía que el tema de las economías externas era un capítulo cerrado, las investigaciones sobre el desarrollo, consecutivas a la segunda guerra mundial, dirigidas por Rosenstein-Rodan, Nurske y Hirschmann, los trabajos sensiblemente contemporáneos de Meade (1952) y Scitovsky (1954) vienen a reabrir el debate, dando al concepto una dimensión nueva.

(26) Pigou.- The Economics of Welfare. 1.920.

(27) Viner.- Cost curves and Supply curves. 1.931.

(28) Joung, A.- Increasing Returns and Economic Progress. 1.922.

La novedad iniciada con el trabajo de Rosenstein-Rodan de -- 1.943, consiste en la importancia nueva y considerable imputable a las economías externas pecuniarias, fundada sobre el juego de interdependencias económicas, según secuencias temporales y en el que la diversidad de los fines perseguidos matiza el análisis.

Así el producto de una firma beneficiaria de economías externas es dado por la fórmula: $P = b(X_1, P_1, C_1 \dots X_2, P_2, C_2)$ mostrando que los profits de la firma no dependen solamente de su propio producto y de sus compras de recursos, sino también de las compras y los recursos de otras firmas. Los aumentos de profits que se derivan son pecuniarios y contabilizables, por oposición a las ventajas no evaluables ligadas al entorno.

A diferencia de los profits corrientemente examinados que la firma considera como un objetivo que ella elige o no maximizar en función de una confrontación de sus costes, de sus precios y de su estrategia durante el período y que remuneran según los autores determinada función, los profits engendrados por las economías externas son creados sin intencionalidad, no comportan para el iniciador ninguna remuneración y no son diferenciadamente imputables a los componentes de la firma receptora. Especialmente la interdependencia que les suscita engendra unos esquemas de transmisión específicas, que han sido puestos de manifiesto recientemente por Bourguinat (29).

El hecho de que los profits, sean esencialmente inducidos por los efectos atrayentes de dimensión, de productividad, de innovación de las firmas o de industrias motrices o incluso, por la acción de grupos dinámicos y especialmente por el Estado, cuyo papel se afirma y se ex--

(29) Bourguinat, H.- Economies et déséconomies externes. Revue Economique. 1.964.

tiende en la apreciación de la divergencia entre profit social y profit privado, les afecta de rasgos específicos, entre los cuales la ausencia de intervención del mercado no es el menos importante.

Ribet de Petersen, en el trabajo que estamos comentando, analiza también las particularidades de los superprofits engendrados por economías externas, poniendo de manifiesto las alteraciones de la relación precios - profits y sus consecuencias, los modos específicos de creación de superprofits, bien por aumentos del producto o disminución de costes, observando el papel jugado por la acción pública y también el engendrado por el crecimiento y la estrategia de las firmas y los grupos de firmas.

También Ribet de Petersen efectúa un análisis acertado de las relaciones entre Economías Externas, Profit y Crecimiento y glosando a Perroux, indica la transformación del punto de vista por el que se sustituye el profit residual imputable a la incertidumbre por el profit estratégico en sentido pleno, dependientes de las reglas del juego social y no del mecanismo de los precios y de los costes. En la medida en que representa el test de la eficacia de la firma o de la industria, así como la condición de supervivencia, de su crecimiento y de su relativo poder, se convierte efectivamente en un instrumento esencial de su política y de la de los poderes públicos, tendente a un crecimiento armonioso de la economía, distinguiendo como lo hace Jessua un óptimo de primer y segundo rango: lo que es óptimo para la firma y la industria no lo es necesariamente en el marco de la interdependencia industrial, en la que los trabajos consagrados a la elaboración de políticas nacionales o regionales de arreglo y de compensación de los efectos externos en general y de absorción y redistribución de las superprofits engendrados es fundamental.

A nivel de las firmas o industrias, la investigación de un — profit máximo tiende a la interiorización de las ventajas externas por la vía de la cooperación y de la fusión.

Así plantea este tema, siguiendo a Jessua, en la obra citada, a Haldi y Whitcomb (30) y especialmente a Davis y Whinston (31) y aplicando la teoría de juegos de Von Neumann y Morgenstern, terminando el — mismo, indicando que el punto de referencia y la evaluación de los efectos externos por la firma, la industria, los grupos, engendran un proceso donde las redes de poderes engendran las formas de coalición y de imputación del profit. A este nivel, su estrategia se relaciona más o menos estrechamente con la de los poderes públicos, en la medida en que — aquella es dispensadora y coordinadora de los efectos externos integrables, su intervención decide el equilibrio entre conflicto e integración, entre descentralización y centralización.

1.1.2.5. Las teorías sobre la decisión y los fines empresariales.

Como señalábamos en el apartado anterior, la doctrina económica de estos últimos años pone de manifiesto un renovado interés relacionado con el profit, objetivo supuesto del comportamiento de la firma y fuente importante de la oferta de capital. Sin embargo, como indica — Ribet — Petersen (32), a pesar del número de modelos micro y macroeconómicos que se han elaborado, el concepto y la teoría del profit se integran mal en la teoría económica moderna. Un análisis profundo del tema puede en parte explicar esas dificultades por la imprecisión del concep

(30) Haldi y Whitcomb.— Economies of Scale in Industrial Plants. 1967.

(31) Davis y Whinston.— Externality Welfare and the Theory of Games. 1962.

(32) C. de Ribet-Petersen.— Les derniers développements de la théorie anglo-saxonne du profit, la Theory of Profit de D.M. Lambertson. Revue d'Economie Appliquée, n° 4, 1972.

to y la abstracción, falta de realismo de la aproximación o planteamiento tradicional. Contrariamente, a las posiciones francesas, ya afirmadas desde hace varios años, la ortodoxia anglosajona se refiere todavía corrientemente a una teoría de los mercados, limitada al comportamiento concurrencial de la firma, al monopolio, a la concurrencia imperfecta, insertas en el cuadro estático de un equilibrio óptimo constantemente buscado y no ve en la firma más que una unidad de decisión dada en que el fin y los métodos están integrados de acuerdo con la interpretación de hipótesis convencionales. En tal contexto, como señala Ribet-Petersen en el trabajo que comentamos, la teoría sobre el profit de D.M. Lambertson, aporta un pensamiento y una etapa muy diferentes. Inspirándose ampliamente en los trabajos de Chamberlain y de Joan Robinson, propone una aproximación de la teoría del profit por intermedio de la del comportamiento de la firma examinada esta vez como una organización estructurada provista de medios de información, determinando unos objetivos a largo plazo y procurando realizarlos, presentando unos modos específicos de toma de decisiones y de adaptación a las fuerzas cambiantes nacidas de sus relaciones con la estructura social.

Lo esencial del enfoque de Lambertson consiste por lo tanto en integrar, en analizar en una óptica pragmática y dinámica, las circunstancias concretas y los desequilibrios generadores de las imperfecciones del mercado, que condicionan la organización, la información y en consecuencia, los criterios de la política de la firma y la novedad más importante, es la sustitución de la búsqueda de un profit máximo, contradicho por el comportamiento de las grandes firmas conviventes, por la de un profit satisfactorio con el cual estudia las implicaciones sobre las decisiones de inversión y sobre las de los precios sobre los arreglos de las firmas sobre su entorno.

Lamberton antes de exponer su teoría, efectúa un análisis crítico de las teorías anglosajonas sobre la materia, señalando las lagunas de la teoría marginalista y de las investigaciones en ellas inspiradas. Insiste repetidamente en la necesidad de proceder a un estudio de la — firma, de sus modos de organización, de información y de reconsiderar — la función de producción, las interdependencias implícitas entre factores y productos y las funciones de los precios que las acompañan.

Frente al criterio de ciertos autores, de considerar a la firma como una mera unidad de decisión, se sitúa, según hemos visto en nociones similares a las de Kaldor para el que aquella es una combinación productiva que posee una unidad determinada de capacidad coordinadora;— y también a la de Triffin, para el cual una firma nueva nace de la revisión por el coordinador de la apreciación de los costes y de las rentas. Por otro lado, el estudio del management procura unas hipótesis más realistas en el estudio del comportamiento de la firma, que el simple planteamiento marginalista por igualación de costes e ingresos marginales.

Podemos preguntarnos ahora, ¿cuál será con el nuevo planteamiento el papel del empresario?. Lamberton adopta frente a este problema la posición de Stauss, para el cual, la firma, considerada como organismo de trabajo, puede ser asimilado al empresario.

Lamberton también se plantea la relación inevitable entre incertidumbre y profit, poniendo de manifiesto las ideas de Knight y sus sucesores, centrándose su comentario crítico en el defecto de precisión de las nociones fundamentales utilizadas para definir el profit. Investiga esta precisión incluso en los trabajos inspirados en el pensamiento de Knight, tales como el de Weston, quien refuta la distribución entre las diversas incertidumbres y para quien el profit, resultado de los errores

de previsión y no rendimiento funcional, es la diferencia entre las rentas ex-post y ex-ante o incluso, entre las cuasi-renta definida por Marshall, tal como ella es prevista y tal como es realizada.

El artículo de Weston, alimenta por otro lado, una interesan-
te discusión. Reprocha al análisis de Knight, limitarse a un corto pe-
ríodo que presupone una estructura de precios concurrenciales. La limi-
tación es seria, cuando se trata de integrar una teoría del profit a —
una política de oligopolio por ejemplo. Otra cuestión importante, seña-
lada esta vez por Stockfish, concierne a la naturaleza de las previsio-
nes. Ya, en los primeros comentarios de la obra de Knight, Hicks había
discutido la importancia de la incertidumbre verdadera: unos riesgos no
mensurables o verdaderas incertidumbres deben justificar de su carácter
indispensable, una teoría satisfactoria del profit.

Puede ser, no obstante, útil a la crítica, replantear los pro-
blemas esenciales de la construcción de Knight. La aproximación que rea-
liza al control (entendido como el poder de nombrar al ejecutivo) para
definir la empresa, parece poco adecuada para tratar de la localización
del poder en el seno de la firma y de la difusión en el interior y en —
el exterior de las influencias sobre las decisiones.

En compensación, la identificación del empresario y la firma,
a una organización parecen esenciales a la solución del problema.

También en relación con la incertidumbre, señala Lamberton —
una aproximación alternativa tendente a la inversa a disminuir los lími-
tes de la certeza, desarrollada por Hicks en Valor y Capital. Los cam-
bios de rendimiento que no son más que una estimación, pueden ser repre-
sentados por un orden de distribución probabilista para una variedad de

esquemas de inversión. Hicks, no parece, no obstante, haber considerado esta aproximación como enteramente satisfactoria, puesto que propone — una economía de riesgo al lado de su propia dinámica.

Como aplicación al estudio del profit, de la teoría de la decisión de Shackle, hay que señalar en primer lugar, el examen de la incertidumbre, como condición misma de las decisiones. En el espíritu de Shackle, la mayor parte de las decisiones económicas son consideradas — por su autor como únicas o virtualmente tales, y la decisión crea un — conjunto de circunstancias que convierten en imposible la repetición de la experiencia. El rechaza en consecuencia, la aproximación probabilística para sustituirla por la noción de sorpresa potencial. Su próximo paso, consiste en desarrollar la idea de una función de estímulo: así el autor de la decisión no contempla para un esquema de acción que las hipótesis que, en un intervalo irren de la pérdida considerable a la ganancia substancial, presentan un grado de sorpresa potencial inferior — al máximo absoluto. El grado de sorpresa potencial es una función continua $Y = y(x)$, donde x es la consecuencia del esquema de acción. Shackle introduce igualmente el concepto de resultado neutro que no disminuye — ni deteriora la posición del autor de la decisión. Cuando todos los resultados serán juzgados, perfectamente posibles o perfectamente imposibles, la decisión será tomada considerando los mejores y los peores resultados comportando una sorpresa potencial nula, que constituyen los — límites inferior y superior del intervalo considerado. Una última etapa para comparar los esquemas de acción posibles, utiliza el reparto sobre un mapa de curvas de indiferencia por relación a los focos standarizados de ganancia y pérdida.

La aplicación de estas aproximaciones a la teoría del profit, ha sido continuada por Shackle en *Expectations, Economic and Profit* y —

en el capítulo XXIII de *Decision, Order and Time in Human Affairs*. La renta depende de la política adoptada, es decir, de la afectación de re cursos a un cierto tipo de acción. Así cada política origina una varie dad de acontecimientos, a los cuales corresponde cada vez un valor parti cular del capital si las previsiones son satisfactorias. Es a estos va- lores imaginables del capital a los que Shackle aplica su teoría general de la decisión y los instrumentos precedentemente elaborados, admitien- do que las curvas de sorpresa potencial serán modificadas por la adqui sición de conocimiento, pero teniendo en cuenta, que existe en el inte- rior del intervalo considerado, una zona más estrecha de no revisión de las previsiones.

En el cuadro de esta aplicación, Shackle ha previsto la necesi dad de elaborar más, el concepto de resultado neutro. Este no correspon- te a un esquema de acción única, sino a un intervalo de resultados sa- tisfactorios que se sitúan en el interior de un intervalo caracterizado por una sorpresa potencial nula.

Todo valor que se sitúa fuera del intervalo de no revisión, - entraña una revisión de las previsiones.

La firma, en efecto, no es pasiva y Lamberton sugiere colocar la actividad de obtención de información en el mismo plano que el de la producción. Así la existencia del proceso de conocimiento y las varia ciones en los criterios de política, implican cambios subyacentes conti nuos de la unidad de decisión, lo que está lejos de corresponder a una firme unidad de decisión fija.

Es decir, que existe un proceso se mencial de decisiones, in- formación, contraste, nuevas decisiones, en vez de una decisión única. Y ésto es precisamente la esencia de la dinámica.

El interés que pueden presentar estas diversas teorías, es lamentablemente limitado por importantes dificultades de cuantificación del profit y sobre todo, de previsión que entraña su uso empírico.

Con posterioridad, Lamberton desarrolla sus ideas del profit satisfactorio, sobre el profit máximo, conectando las diversas hipótesis alternativas del tratamiento subjetivo de la maximización del profit, la maximización de las ventas y las confirmaciones empíricas del profit satisfactorio.

Al plantearse Lamberton, las estrechas relaciones entre profit y comportamiento de la firma, estudia las decisiones de inversión y sus relaciones con el nivel de profit. Para ello, en primer lugar, se plantea las investigaciones teóricas sobre las decisiones de inversión, comentando entre otras las ideas de Marshall y Keynes sobre este punto. En segundo lugar, estudia ciertas investigaciones empíricas destacando los intentos de Meyer y Kuhn, así como las de Hickmann.

También plantea ideas interesantes sobre los modos de evaluación del profits y sus incidencias, en tres apartados relativos a los problemas de evaluación, la influencia de los métodos de cálculo sobre las decisiones y el profit como medida de la eficacia.

Por último, efectúa una serie de consideraciones en torno a las posiciones del mercado, de precios y de inversión, que no describimos por no afectar a su razonamiento fundamental.

1.1.2.6. Las concepciones en U.R.S.S.

Este apartado viene a ser en cierto modo, continuación del 1.1.1.2. Los modelos marxistas, y pretende poner de manifiesto la apli-

cación de estas ideas básicas en una realidad concreta.

Para ello, vamos a servirnos de un interesante artículo debido a Henri Chambre (33) publicado en el presente año.

Como indica Chambre, la economía soviética experimentó en el decenio 1956-1965 un ralentizamiento notable en su crecimiento; las medidas adoptadas para mejorar el funcionamiento de dicha economía culminaron con la Reforma de 1.965.

Actualmente, el profit forma parte de las categorías importantes de la actividad económica en la Unión Soviética y en los países socialistas de la Europa Oriental. En U.R.S.S. la masa de profits es uno de los criterios retenidos por el plan para apreciar la eficacia económica de la empresa. Sin embargo a pesar de que este criterio sea uno de los que en principio centra la atención de los responsables de la economía a todos los niveles, el estudio de su naturaleza y sus funciones no se presenta exento de dificultades para quien no se sitúa en el interior de esa economía.

Además, otras dificultades surgen para el analista, resumiéndose estas en la falta o escasez de información disponible sobre la actividad económica soviética, especialmente sobre el profit. Es bastante significativo que dos obras importantes y prácticas, publicadas en los años que preceden a la reforma, conceden escaso espacio a la rúbrica — del profit. Una de ellas ha sido escrita por uno de los especialistas más destacados de contabilidad económica soviética, S.K. Tatur (34); la

(33) Chambre, H.— Le profit en Union Soviétique. Revue d'Economie Appliquée. n° 4. 1.972.

(34) Tatur, S.K.— Analyze de l'Activité économique de l'entreprise soviétique. 1.962.

otra es una guía-diccionario razonado, destinado a los economistas de empresa (35).

Con el fin de exponer con mayor perspectiva las ideas básicas sobre el profit en la U.R.S.S., vamos a dividir el trabajo, siguiendo a Chambre en dos partes: primero, el profit y sus funciones antes de la Reforma de 1.965; y segundo, después de la Reforma de 1.965.

El concepto de profit surge en la economía Soviética con el cambio de política inaugurada a comienzos de 1.921 por Lenin. La nueva política económica (NEP), va a constituir un importante papel en la evolución que conducirá de la estrategia del comunismo de guerra a la introducción de una economía socialista. En ella se combina la coexistencia de un sector del Estado y de un sector privado, de tal manera que las ramas esenciales de la gran industria y del comercio exterior son formadas por empresas del Estado, mientras que la pequeña industria, las cooperativas y la agricultura, funcionan en su mayor parte bajo el régimen de la propiedad individual.

Desde el comienzo de la NEP, el partido comunista y la Asamblea de los Soviets deciden dar como fundamento a toda la actividad económica de la industria del Estado, una cierta forma de cálculo económico, el hozrasbüt. Es a partir de esta decisión que entraña el mantenimiento y desarrollo de los intercambios mercantiles y monetarios, cuando la categoría económica del profit hace explícitamente su aparición en la U.R.S.S.

Por hozrasbüt los Soviéticos entienden el método de dirección y de gestión planificada y equilibrada de las empresas que tienen perso

(35) Lexique aide-memoire de l'Economiste d'Entreprise industrielle. 1.965.

nalidad jurídica, tal como está definida en los Códigos Civiles de las Repúblicas Federadas de la U.R.S.S.

Así por Decreto de 10-4-1923 al definir el estatuto legal del Trust, concreta oficialmente el profit. En efecto la citada disposición indica "Por Trust del Estado, se entiende las empresas industriales del Estado a las cuales el mismo ha acordado la independencia en el dominio de sus actividades, conforme al estatuto aprobado que concierne a cada una de ellas y que actúan según el principio de la contabilidad comercial con vistas a realizar un profit.

En sucesivos congresos del Partido se fué sucesivamente planteando la cuestión de la creación en la industria del Estado, de un valor suplementario, como una cuestión del destino del poder soviético, - es decir, del destino del proletariado.

Se considera que el profit surge por la diferencia entre los precios de venta y los precios de coste de la producción.

Como vemos el profit, opera según las reglas del hozras^{est.} Es la renta neta de la empresa, fracción del producto suplementario creado por el trabajo, para la sociedad. La otra fracción es el impuesto sobre la cifra de negocios.

A nivel macroeconómico, el profit es una de las fracciones de la renta neta de la Sociedad, creada en las empresas, es el resultado de la creación del valor.

Desde el punto de vista financiero, el profit es una acumulación monetaria de la empresa; expresa los resultados financieros de su

actividad económica (36 y 37).

La planificación económica y la contabilidad de la empresa — distinguen varias nociones del profit: profit de realización y profit — de balance; profit planificado y profit además del plan.

El profit de realización es el resultado directo de la renta de la producción. Es un residuo: la diferencia entre el precio de la empresa y el precio de coste de sus productos, multiplicado por el volú—men de la producción vendida.

El profit de balance, toma en cuenta otros resultados que minoran (o aumentan) el profit de realización: por ejemplo las pérdidas — debidas a las calamidades naturales, las indemnizaciones percibidas con ocasión de la realización, etc.

El profit planificado es el profit fijado por las autoridades planificadoras. El plan preve un profit así como la manera de realizarle. Este profit, es calculado, bien por un método directo o por un método analítico. En el primer caso el profit planificado es calculado a — partir del volúmen de ventas, del precio de coste y del precio al mayor de los productos a vender. Si esos productos deben ser vendidos al precio de industria, será preciso deducir del total calculado, el impuesto sobre la cifra de negocios. En el caso del método analítico, se aplica — la tasa de rentabilidad del año precedente al volúmen de la producción comparable del período planificado, después se tiene en cuenta unas corecciones engendradas por la disminución planificada de los precios de coste, por el progreso técnico en la proporción correspondiente y por —

(36) Karagedov, R.G. Pribjél'v sisteme ekonomiceskih Kalégorij socializma. Moscu 1.964.

(37) Birman, A.M. Financy otrasley narodnogo hozjajstva. Moscu 1.953.

otros factores tales como la disminución de la calidad, la variación de los precios, etc.

El profit además del plan, está constituido por la diferencia entre el profit de realización y el planificado, cuando el primero es superior al segundo. Las empresas son estimuladas a obtener excedente del plan del profit, pues una fracción importante de este profit queda a su disposición.

Para concretar mejor las relaciones de profits y precios exponemos a continuación esquemáticamente las mismas.

El coste planificado del producto, más el profit planificado de la empresa, constituye el precio de mayor de la empresa. Los gastos planificados de los organismos de venta de la rama constituyen el margen de los organismos de venta, que añadido al precio anterior y al profit planificado de los organismos de venta de la rama y al impuesto sobre la cifra de negocios, nos da el precio al mayor de la industria; y por último añadiendo a este los gastos planificados del servicio comercial y su profit planificado, tenemos el precio al detall.

A continuación Chambre, expone las funciones del profit en — visperas de la reforma económica de la autonomía de 1965, siguiendo el pensamiento de los principales economistas soviéticos, y son las siguientes:

- a) contribuir al desarrollo de la economía.
- b) estimular al personal de las empresas.
- c) controlar la actividad económica empresarial.

Algunos autores añaden otra función y es la de reparto primario de la renta nacional.

Chambre examina con cierto detalle los tres aspectos anteriores. Así, respecto al primero enjuicia la evolución de las principales magnitudes empresariales, en especial la formación de los fondos de acumulación.

Respecto a la función de estímulo, describe los distintos fondos o partidas de distribución del profit, destacando, los fondos de empresa, los fondos de consumo corriente, los fondos de primas para la -competición socialista, y los fondos de primas para la introducción de la nueva técnica, la mecanización y la automatización de la producción.

Con relación al control distingue la eficacia económica de la eficacia financiera. La primera se concreta, no por el profit, sino por el producto neto aportado a los gastos expuestos para la producción. El profit es un indicador del resultado que caracteriza correctamente la -eficacia financiera de la empresa para un sistema dado de precios.

Como indica Karagedov (38) el período del "culto a la personalidad" ha conducido a una subestimación del papel del profit y no ha —destacado el problema de la eficacia de las inversiones considerada como la relación del profit con los medios invertidos.

Por otro lado, hay que resaltar con Liberman que para analizar correctamente la significación y las funciones del profit en la economía planificada soviética, se debe tener plenamente en cuenta las particularidades del propio sistema económico.

Como indica Chambre al término de la rápida incursión en el -dominio del profit antes de la reforma de 1965, tres conclusiones se —

(38) Karagedov.— ob. ci. pág. 77.

imponen que permitirán captar mejor la originalidad de esta última.

1º.- El horizonte del director de empresa y de las demás personas responsables, no es en primer lugar el profit, sino la producción global. La fracción más importante de las primas es la que procede del cumplimiento y ejecución del plan de producción. Este último objetivo es prioritario en todo el período examinado, si bien es cierto que en la década de los sesenta comienzan las interrogaciones sobre el efecto de esta prioridad sobre el aparato económico.

2º.- El profit está mal ligado a los precios reales de los productos. El precio, en efecto, está determinado con ayuda de un precio de coste medio por rama y un margen de profit ligado a este último. En el interior de una misma rama, la rentabilidad calculada como la relación del profit a los precios de coste real varía notablemente.

3º.- La categoría del profit está ausente del pensamiento oficial aprobado. Este es el caso, por ejemplo, del Manual de Economía publicado en 1954, bajo los auspicios de la Academia de Ciencias, en que se escribe: En la sociedad socialista, las razones de ser de la categoría económica del profit (o beneficio) han desaparecido enteramente, — puesto que el profit traduce unas relaciones de explotación capitalista. Es prácticamente la tesis de Bukharin en la Economía del período de Transición, que reaparece. Se prefiere hablar de renta neta de la empresa. No obstante las ediciones revisadas del Manual de Economía, son menos categóricas. "Según el uso en economía, la renta neta de la empresa es denominada profit. En la sociedad socialista, las relaciones de explotación capitalista han sido liquidadas. Por esta razón, la renta neta de la empresa denominada profit, tiene otra naturaleza y otro significado que el del profit en régimen capitalista".

Después de haber situado el profit en la economía soviética — antes de 1965, las novedades de la reforma de la planificación y de la gestión de la empresa adoptada en dicho año aparecen claramente.

En primer lugar, según hemos visto, conviene señalar la eliminación de la idea bastante extendida en ciertos medios occidentales de que la Unión Soviética había descubierto el profit con ocasión de esta reforma; y que por ello se había aproximado al régimen capitalista.

La reforma refuerza en principio, las funciones económicas — del profit y convierte a este último en uno de los criterios del éxito de la actividad económica, pero no en el fundamental.

Hasta 1965 los dos principales indicadores del éxito que debían de conseguir las empresas, como ya hemos visto, eran la norma de — la producción global y el plan de reducción de costes.

Sin embargo, como recordaba Kosygin en la sesión de la Asamblea Plenaria del Comité Central del Partido que ha adoptado la reforma: "la práctica muestra que el indicador del volumen de la producción global no incita a las empresas a fabricar unos artículos realmente indispensables a la economía nacional y a la población".

Para instaurar la "gestión responsable" a que se refirió Kosygin en la sesión citada, el estatuto de la empresa que se decretó, no — impone a la misma más que el respeto a ciertos indicadores emitidos por las instancias económicas superiores. Estos son:

- el volumen de producción a realizar en el curso del período planificado.

- la lista de productos esenciales a fabricar.

- los fondos de salarios para el período.
- el montante de profit a realizar y la rentabilidad a obtener, considerada como la relación del profit, con el valor de los fondos fijos y circulantes de la empresa.
- las entregas a efectuar en el presupuesto y las sumas recibidas de este último.
- el volumen de las inversiones centralizadas y la puesta en servicio de las capacidades de producción y de capital fijo.
- los objetivos principales en materia de introducción de las nuevas técnicas.
- los indicadores relativos al aprovisionamiento material y técnico.

Mientras que el indicador "producción a realizar" viene a satisfacer correctamente al consumidor para una producción adecuada, el que concierne al profit tiende a promover la rentabilidad de la empresa. Como indica Kosygin "El Estado está interesado en el aumento permanente de la acumulación, no solamente por la reducción del coste unitario de cada producto, sino también por el incremento de la producción, la extensión y renovación de la armonía productiva, y la mejora de la calidad de los productos. A diferencia del coste, el profit refleja más completamente todos estos aspectos de la actividad productiva de la empresa".

Así también lo entiende Birman (39). La puesta a punto del profit como uno de los indicadores más importantes de la actividad de la empresa es importante, al menos por dos razones. En primer lugar, el

(39) Birman, A.- Reflexions en lendemain de L'Assemblée in Comité Central.

indicador del profit da una visión, no solamente de la actividad de producción, sino también de todos los aspectos de la actividad económica: parte comercial, empresas auxiliares, utilización de los fondos de vivienda, etc. Todo éxito aumenta el profit; todo fracaso lo disminuye. En segundo lugar, el profit no es solamente un indicador, es al mismo tiempo la fuente de un estímulo material para la empresa en su conjunto y para cada trabajador en particular.

Otra noción interesante, es la de Liberman (40) quien también considera al profit, como la fracción de la renta nacional necesaria para satisfacer las necesidades colectivas e individuales: expansión de la producción, educación nacional, investigación científica, etc.

Al mismo tiempo que el profit incrementa su papel, con la reforma de 1.965, los economistas investigan la naturaleza y funciones del profit socialista en una economía como la de la U.R.S.S. los esfuerzos emprendidos en este sentido no suscitan unanimidad y por el contrario, se manifiestan divergencias de opinión.

A continuación glosamos las ideas más importantes siguiendo el trabajo de Chambre.

Así en Marzo de 1.968 un informe de M.S. Atlas al Instituto de Finanzas de Moscú se esfuerza en comprender las categorías del profit y de la rentabilidad. Entre sus ideas indica que en la sociedad socialista, la categoría económica del profit, es una forma precisa del producto suplementario, en las condiciones de funcionamiento de las relaciones mercantiles y monetarias y de gestión de las empresas productivas -

(40) Liberman, - La nouvelle critique. 1.967.

según el ~~hozras~~ ~~at~~.

La naturaleza del profit no es concebida de manera distinta - que en el período anterior: fluye del trabajo suplementario que es su - fuente. Y el producto suplementario es el fundamento material. Fracción o forma de valor del producto suplementario no suficiente a veces para definir correctamente el profit en una economía socialista.

Estos rasgos están ligados a la forma común o mercantil y monetaria que puede encontrarse en regímenes económicos diferentes. Para S. M. Atlas, si se conforma a los principios metodológicos de K. Marx se - debe añadir que el profit es una fracción de la "forma transformada de su valor " (del producto suplementario" o de la forma de la renta neta. La otra fracción de la "forma transformada" es el impuesto sobre la cifra de ventas.

Esta denominación de "la forma transformada" para caracterizar el profit no satisface a otros autores, tales como Ostrovitjanov - que estima que en la economía política del socialismo no hay lugar para formas económicas transformadas, después de que en el régimen desaparece el fetiche de los rendimientos de producción (41).

No obstante la posición de Atlas es sostenida por numerosos - participantes a la Conferencia de 1.968 del Instituto de Finanzas de - Moscú que comentamos.

Analizando el proceso de transformación del producto suplementario en profit es como mejor puede captarse la magnitud del profit y - comprender (abstracción hecha del impuesto sobre la cifra de negocios)

(41) Ostrovitjanov.- Pribyl i rentabel'nost'.

porque las magnitudes del producto suplementario creado en la empresa - y del profit no deben coincidir. En efecto: 1º El profit puede incluir una cierta fracción del "producto necesario" (este producto es la fracción del producto total que sirve para satisfacer las necesidades personales de los productores directos), este es el caso cuando juega el papel de palanca económica para estimular el trabajo por medio de primas; 2º como, en la práctica, se incluye en los precios de coste del producto las deducciones para la seguridad social, esto es otro tanto que disminuye el profit; 3º en el profit de la empresa puede encontrarse incluso una fracción del producto suplementario creado en otras empresas y al contrario. De este hecho, el profit expresa las relaciones económicas entre las empresas y las ramas de la economía.

Por otro lado, mientras que la primera edición (1963) del Curso de Economía Política en dos volúmenes, preparado por la cátedra de Economía Política de la Universidad Léninsova de Moscú, asistida de -- otros organismos, bajo la dirección de N. Cagolov, no consagra más que -- cuatro páginas aproximadamente, al profit, la segunda (1970) lo trata -- en diez ocasiones: la primera a propósito del hozraschet y de la descomposición de sus elementos de la producción común de la empresa; la segunda vez, al comienzo de la sección "Formas del producto para la sociedad y eficacia económica, donde el primer capítulo le está enteramente dedicado.

La primera vez que el Curso, trata del profit un poco más ampliamente, es concebido como una diferencia. La producción de la empresa es vendida a unos precios fijados correctamente por el Estado, una diferencia surge entre el volumen de ventas y el de los gastos efectuados -- para cubrir esta producción: esta diferencia es el profit que percibe --

la empresa. Sin embargo, añaden los autores, de esta manera el profit no está elucidado o aclarado. En la continuación de su exposición se es fuerzan en poner una distinción radical entre profit en régimen capitalista, en el cual se manifiesta como la forma transformada de la plusvalía y profit en régimen socialista en el cual esta fracción precisa - del producto que retorna al trabajador a fin de permitirle satisfacer - sus necesidades personales y colectivas.

La segunda vez, decíamos en que la cuestión del profit es tratada en el Curso, es a propósito del análisis del "producto para la sociedad" en el cual, el valor es la diferencia entre el valor y el coste de la producción. El "producto para la sociedad" es dividido para satis facer al desarrollo armónico de la economía en dos fracciones: una corresponde al fondo centralizado del Estado y que es finalmente repartida con vistas a satisfacer los intereses de la sociedad; otra que queda a disposición de las empresas. Mientras que la primera se presenta bajo la forma de una renta centralizada del Estado, la segunda es denominada profit neto de la empresa o simplemente profit.

La fracción centralizada del producto de la sociedad se descom pone en impuesto sobre la cifra de negocios por un lado y por otro, en profit correspondiente a los fondos de los órganos superiores, entregas para los fondos productivos, fijos y circulantes, intereses para la ban ca y profit libre imputado al Estado.

Por otra parte la fracción del producto que queda disponible, después que la empresa ha financiado sus fondos propios, es centralizado igualmente en las cajas del Estado; es el saldo libre del profit.

Por último, el Curso se refiere al profit suplementario, que

se forma en diversas empresas al presentarse ciertas circunstancias, tales como presencia de condiciones técnicas favorables sin relación directa con la empresa; condiciones naturales de producción más favorables; y condiciones de mejora directamente creadas por la empresa. Para aquellas que operan de acuerdo con la reforma de 1.965 todo el profit suplementario es incluido en el profit planificado.

Además de estudiar directamente la naturaleza del profit, es importante analizar sus funciones que contribuyen a aclarar aquella.

Para M.S. Atlas y otros autores el profit cumple tres tipos - de funciones en la Unión Soviética.

- a) función de indicador sintético de la economía.
- b) función de reparto.
- c) función de estímulo material económico.

Chambre en el trabajo que comentamos, analiza las mismas, siguiendo a Atlas y a otros autores, poniendo de manifiesto cada una de ellas, con especial atención a la función de estímulo.

También dedica Chambre su atención a comparar las ideas de la Reforma de 1.965, con las del pensamiento de Liberman, que difieren en diversos puntos, así destaca el planteamiento de los fondos de estímulo que en la reforma están ligados a la masa salarial por un coeficiente - donde interviene la rentabilidad contable y el volumen de producción - realizada (vendida) mientras que Liberman es partidario de que los fondos de primas dependan esencialmente de la masa de los fondos productivos por intermedio de un coeficiente relacionado con la rentabilidad de explotación.

En ambos casos, el superprofit es penalizado de manera que se obliga a la empresa a planificar la puesta en práctica de todas sus capacidades productivas y a ejecutar lo que se denomina un plan forzado - asegurando la rentabilidad más elevada.

Chambre a continuación estudia en sucesivos capítulos, los - efectos sobre el profit de la reforma de 1.965, las relaciones entre - profits, primas y salarios, las relaciones entre profits y precios, las relaciones entre profits e innovación y por último las relaciones entre profit, amortizaciones e impuestos sobre la cifra de negocios.

Respecto al primer punto, con ayuda de datos estadísticos, pone de manifiesto la evolución de las magnitudes fundamentales a lo largo del tiempo, lo que le permite observar que la reforma de 1965 es una obra de largo plazo y de tal forma, hay que comprenderla.

Con relación a las primas y salarios, pone una vez más de manifiesto el papel fundamental de la masa salarial, como punto de referencia en el sistema.

Sobre profit y precios, efectúa unas interesantes observaciones, concretando la importancia esencial que tiene la concreción de los precios sobre todo el sistema económico y en especial sobre el profit. La reforma del sistema de precios de 1.967, está íntimamente ligada a - la reforma de 1.965. En este punto, pone también de manifiesto las discrepancias a nivel teórico, glosando entre otras, las ideas de Nemeinov que presidió la Comisión para el estudio del valor de la Academia de las Ciencias. Además glosa dos informes presentados a esta misma Academia, por Djacenko, sobre Problemas de formación de precios en economía socialista, y por Fedorenko, que trata sobre Plan óptimo y formación de pre-

cios. En el primero se propone introducir en los precios al mayor una -
renta neta (profit) proporcional a los fondos fijos productivos. En el
segundo, se refiere a la optimización del plan a tres niveles: empresa,
rama y economía en su conjunto.

Respecto a profit e innovación, Chambre pone de manifiesto —
que en la economía soviética no se concibe al profit como motor de la —
innovación.

Por último, Chambre termina su trabajo con unas conclusiones
evidentemente interesantes y que vamos a glosar a continuación.

Es evidente —indica Chambre— que la reforma de la planifica—
ción y de la gestión de 1.965, ha supuesto una profundización sobre el
concepto de profit. Después de ella puede decirse que es un concepto me
jor captado como categoría económica y contable. El esfuerzo está em—
prendido, aunque no acabado, para situar esta noción en una teoría eco—
nómica que se inspira en las ideas de Marx interpretadas en el contexto
del marxismo-leninismo soviético. Se trata en definitiva, de relacionarle
con las nociones de rentabilidad, de las inversiones, es decir, de —
situarle mejor en el análisis de la actividad económica en el plano tan
to micro, como macroeconómico.

Por otro lado, si bien determinadas funciones del profit, han
sido claramente aprehendidas, otras al contrario, no han seguido el mis
mo camino, es el caso por ejemplo de la función de innovación, ya que —
no existe, como pone claramente de manifiesto Gatovskij, relación entre
profit e innovación y éstas últimas son decididas a nivel del escalón —
central.

Cualquiera que sea el progreso recientemente registrado, no autoriza absolutamente a concluir que después de 1.965, la economía soviética había descubierto las virtudes del profit de la economía occidental. Demasiados hechos prueban lo contrario.

También hay que concretar, que sería una incompresión bastante sería no situar al profit soviético en un conjunto de realidades institucionales que llevan consigo que la economía soviética tenga su personalidad propia.

Al nivel de empresa, conviene señalar, que incluso si se opera según las reglas del *hozraschét* (autonomía contable) su autonomía es estrictamente limitada.

No es autonomía nada más que en el cuadro restringido de los derechos bastante modestos que le otorgan el estatuto general de 1.965 y sus anexos posteriores. Su "autonomía contable" no es más que contable y se ejerce en el cuadro y los límites de un plan económico y financiero en el que puede discutir los proyectos sucesivos a su escalón, pero que le es transmitido como una directiva imperativa por la autoridad superior y finalmente por el Centro. En este cuadro estricto, la empresa trata de realizar el profit correspondiente de la manera más rentable.

Al nivel macroeconómico, las decisiones son planificadas centralmente y son siempre sometidas a las exigencias de la política global perseguida, conforme a una vieja idea de Lenin. A este nivel es la eficiencia de todo el "aparato económico" lo que es buscado. Y numerosas son las decisiones tomadas a este nivel que conciernen al profit, sea directamente, sea a sus afectaciones.

Conviene llamar también la atención sobre que el profit sovié tico, es un profit socializado. La masa más amplia del beneficio obtenido por la actividad económica es percibida por la sociedad, más concretamente por el presupuesto del Estado, bajo las dos formas complementarias, de las deducciones sobre el profit propiamente dicho y por el impuesto sobre la cifra de negocios. Este profit percibido por el escalón central, es afectado centralmente, lo que excluye toda iniciativa directa de la empresa, en esta materia.

Así es como el profit no cumple funciones de anticipación en la economía soviética.

La parte del profit propiamente dicho que queda a disposición propia y real de la empresa, no es una fracción despreciable del producto para la sociedad, pero no es la más importante.

Su empleo está reglamentado por reglas precisas que aparecen en lo que concierne a las primas individuales inspiradas por una concepción marxista de la remuneración. Las primas deben no solamente aparecer sino ser el equivalente a un salario complementario, y deben estar ligadas al trabajo y a la productividad del trabajo. La prima para riesgo está excluida de la concepción soviética.

Por último, como indica Chambre, conviene tener bien presente, que los flujos monetarios recubren una realidad de primer orden: que es la de los flujos in natura, decididos por la Central de Planificación a partir de la confección de balances materiales que son siempre la espina dorsal de los planes, incluso si se utilizan otros métodos que forman parte del llamado cálculo económico moderno, son puestos en práctica a fin de controlar la coherencia del conjunto.

En resumen puede concluirse que existen elementos suficientes para descartar toda identificación del profit en la economía de la Unión Soviética, con el profit en las economías capitalistas. A pesar de que existen puntos comunes en uno y otro, no hay coincidencia ni convergencia de los dos profits y aún menos de los dos tipos de economía.

1.2. PLANTEAMIENTO ACTUAL.

Realmente la titulación de este sub-capítulo no es muy significativo en relación con su contenido. Ya hemos visto que en la actualidad se están planteando desde diversos puntos de vista, los aspectos — esenciales del profit o beneficio. Sin embargo, estos estudios tratan — fundamentalmente de las causas del profit y su papel en el sistema económico. A nosotros nos interesa ahora, y pensando esencialmente en los capítulos siguientes y en definitiva, en el fin de la tesis, desde otros puntos de vista, que es el de la manifestación del profit.

1.2.1. LA FORMACION Y DISTRIBUCION DEL PRODUCTO EMPRESARIAL.

Por ello nos interesa destacar el contenido de este apartado. Es decir, independientemente de las causas o motivaciones del profit, — este surge en la empresa o firma y como tal puede ser captado, representado y medido, y en consecuencia esta labor nos lleva a la necesidad de estudiar la formación y distribución del producto empresarial.

Las actividades de las empresas se traducen en definitiva, en la obtención de unos outputs, salidas o productos, que constituyen el — rendimiento bruto de las mismas. Y ahora nos preguntamos ¿cómo se forma y distingue este producto? ¿Cuáles son los inputs, que equivalen a los outputs totales?

El proceso que sigamos en esta materia nos llevará en definitiva, al estudio del valor agregado o añadido en el mismo.

Es decir, la empresa, partiendo de una riqueza o valor ya creado (materias primas, por ejemplo) a través de sus actividades, consigue la obtención de un producto con un valor superior; por lo tanto en principio, la materia a estudiar, desde el punto de vista de su formación y distribución será ese valor agregado o añadido, sobre el cual podremos tener dudas en cuanto a su parcelación, pero en cuanto a su masa total nos aparece claramente.

La tarea de investigar un concepto mensurable del profit económico, la realiza Devillebichot (42) en la obra ya citada, distinguiendo tres conceptos:

- a) el profit como renta concreta de institución
- b) el profit como renta abstracta de factor o de función
- c) el profit, como diferencia entre la renta ex-post y la renta ex-ante.

A continuación, glosamos lo esencial de sus ideas.

1,2,2, LA NOCION DE RENTA CONCRETA DE INSTITUCION.

En esta concepción, el profit se identifica con la renta concreta de la empresa.

La empresa ha sido definida desde múltiples puntos de vista. Para nuestro fin, será suficiente concretarla como la unidad de produc-

(42) Devillebichot.- ob. ci.

ción de bienes o servicios, cualquiera que sea su régimen jurídico (individual, social, privado o público).

También, puede concebirse la empresa aislada, un grupo de empresas, las de un sector económico, o un conjunto nacional.

Por otro lado, como veremos, la noción de renta concreta, presenta gran ambigüedad, lo cual se pone de manifiesto al estudiar sus posibilidades de medición.

Diversos economistas al estudiar esta materia han partido de - la distinción de dos términos: el capital y la renta.

En efecto, todo bien susceptible de satisfacer una necesidad humana, toda riqueza, puede ser examinada en relación al factor tiempo. El capital es el stock de riqueza en un momento dado. La renta, es, al - contrario, el flujo de riqueza generado de un capital durante un cierto periodo de tiempo (el capital permanece constante).

La renta puede ser concebida bajo la forma real, monetaria incluso física. Se insiste generalmente sobre el carácter de regularidad que deben presentar los flujos de riqueza de servicios para ser una renta.

Los análisis modernos como los del profesor Friedman especialmente, muestran como se puede distinguir de hecho en la renta de un sujeto económico, dos partes: una parte "permanente", que presenta efectivamente un carácter de regularidad periódica y una parte "transitoria" que resulta de elementos fortuitos.

Notamos sin embargo, que ese carácter de regularidad que debe presentar un flujo de bienes o servicios para ser una renta, está profundamente anclado en las concepciones corrientes. Por otra parte se trata

de preservar la integridad del capital que la produce.

Como indica Uri (43), esta noción general de renta recibe numerosas aplicaciones. Se pueden distinguir al menos cinco tipos de definiciones de la renta:

- 1) De orden jurídico; 2) De orden fiscal; 3) De orden contable;
- 4) De orden estadístico; 5) De orden económico propiamente dicho.

La piedra de toque de los desacuerdos entre juristas, contables, estadísticos y economistas, está precisamente en la distinción, capital - renta.

Devillebichot, ensaya la precisión de la noción propiamente económica de la renta concreta, distinguiendo las nociones estáticas y las dinámicas.

Para las primeras, glosa las ideas de Irwing Fisher (44). Para Fisher, la renta monetaria diferencia entre flujos periódicos de ingresos y gastos es un concepto superficial e incompleto. La renta que el autor entiende estudiar, es la renta real (real income) representada por el conjunto de mercancías y de servicios de que se puede disponer durante el período.

Fisher insiste sobre la necesidad lógica en la que se encuentra de distinguir con sentido un bien propiamente dicho (capital) de los servicios que procura su uso (renta). En realidad es la duración de uso de un bien lo que permite efectuar esta distinción.

(43) Uri, P.- Contabilidad de empresas y renta nacional, 1948. pág. 600.

(44) Fisher, I.- Nature of Capital and Income, 1906.

Así el valor de un trozo de pan, puede ser sin inconveniente, confundido con el valor de su uso desde el instante en que su consumo es inmediato. Por el contrario el valor de un inmueble no corresponde al valor de los usos, lo cual solo puede hacerse, si se tiene la precaución - de actualizar esos usos futuros a cierta tasa de interés.

Se puede entonces distinguir dos nociones de renta de un sujeto económico: la renta realizada (realized income) y la renta ganada - - (earned income).

La renta realizada es el valor de los servicios reales asegurados por el capital; la renta ganada se obtiene añadiendo a la renta realizada el aumento del valor capital o deduciendo su disminución. Entonces la renta realizada presenta más posibilidades de cálculo que la renta ganada, que es un concepto esencialmente teórico. Esta es la renta - ideal (Standard, ideal income) que el sujeto obtendrá, si quiere conservar su capital sin alteración y sin aumento. O como observa Fisher, calcular lo que se debería ahorrar a fin de preservar el capital, no es del todo ahorrar, y una definición de renta que está basada sobre un cálculo ideal, en lugar de estar basada sobre un pago real, es inexacta en la - misma medida.

Este cálculo es ideal, porque supone el conocimiento de la depreciación periódica del capital. Esta depreciación periódica no puede - ser determinada más que por la diferencia del valor capital entre el comienzo y el fin del período. Y este mismo valor del capital, no puede - ser calculado más que por medio de la renta considerada como realizada - en el curso de los períodos futuros. Por lo tanto, después de Fisher, la renta realizada es el concepto fundamental, la cual de forma esquemática puede concretarse como la diferencia entre los ingresos y gastos corrientes cualquiera que sea la fuente y el objeto.

El concepto de renta estática supone, que el capital del sujeto económico es constante, sin embargo, esta visión deja a un lado los problemas del crecimiento, es decir, todos los aspectos dinámicos, que han sido puestos de manifiesto por autores posteriores, tales como Hicks en su obra Valor y Capital (45).

En efecto, es Hicks, quien tiene el mérito de un análisis dinámico de la noción de renta concreta de un sujeto económico. El período de análisis elegido por Hicks, es la semana, es decir el período de tiempo durante el cual las variaciones de precios pueden ser indiferentes y en el que los planes son elaborados.

Hicks, comienza por señalar los peligros que presentan los conceptos vagos utilizados por la economía vulgar, tales como la renta, el ahorro, la depreciación, la inversión. En el fondo, indica Hicks, estas nociones, tal como en ocasiones se utilizan, no son categorías lógicas, sino solamente unas aproximaciones rudimentarias de las que el hombre de negocios se sirve para dirigirse a través de las complejidades de situaciones cambiantes a las cuales debe hacer frente.

Hicks, parte de la idea bastante simple e intuitiva según la cual, los cálculos de las rentas sirven esencialmente para indicar al consumidor el gasto que no debe sobrepasar si no quiere empobrecerse.

Añade también, que una norma que puede el sujeto económico decidir correctamente, es ahorrar o "desahorrar". Entonces se enriquecerá o empobrecerá, su capital será aumentado en el primer caso, disminuido en el segundo.

(45) Hicks, J.R.- Valor y Capital. F.C.E. México. 1.945.

Hicks, concreta tres aproximaciones, para llegar a delimitar la renta.

En la primera, la renta es la suma máxima que se puede gastar durante un período cualquiera, si se cuenta con mantener intacto el valor en capital de los ingresos en perspectiva. (en términos monetarios).

Esta definición de renta se refiere a la concepción clásica según la cual el valor del capital depende de las rentas futuras que serán producidas por ese capital. En otros términos, el valor del capital es el valor actual, "capitalizado" por la tasa media de interés, de la suma de las rentas futuras esperadas.

Colocándose al comienzo de una semana, el sujeto económico anticipa el flujo de entradas previsibles que debe normalmente obtener para cada semana futura (sea R_x la serie de n , rentas previstas). Deduce el valor de su capital, apreciado a la tasa t de interés por semana, de la siguiente forma:

$$C = \sum_{x=1}^n \frac{R_x}{(1+t)^x}$$

La renta (ganada), es tal que el sujeto económico no disminuye su esperanza futura de ganancia y puede continuar en el futuro gastando la misma renta (ganada). Esta renta ganada iguala al interés de C a la tasa t ; sea $R = C.t$.

Esta primera aproximación supone que la tasa de interés utilizada en el cálculo es invariable, y también se refiere por otro lado, a un valor monetario del capital, admitiendo la fijeza de los precios durante el período de las previsiones de las entradas futuras.

Hicks, abandona sucesivamente estas hipótesis restrictivas.

En la segunda aproximación, el sujeto prevé una modificación - de la tasa de interés. La renta, es entonces, la suma máxima que un individuo puede gastar durante la semana en curso si quiere conservar la posibilidad de gastos idénticos en el curso de las semanas siguientes.

El sujeto económico, va en efecto a modificar su cálculo de — renta. Un aumento de la tasa de interés a partir de una semana hace posible la deducción de una renta incrementada, sin afectar el valor monetario del capital y viceversa.

Conviene al mismo tiempo, indicar que a partir del incremento de la tasa de interés, el valor capitalizado de las esperanzas de ganancia, disminuye.

En la tercera aproximación, el sujeto espera una modificación de los niveles de precios. De este hecho la renta, representa la suma máxima que un individuo puede gastar durante la semana en curso, teniendo en cuenta que se esté en condiciones de gastar una suma idéntica en términos reales, en el curso de las semanas futuras.

En este caso, una renta monetaria dada no es equivalente de un período a otro. El cálculo de la renta tiene precisamente por objeto convertir cada renta periódica equivalente, teniendo en cuenta la evolución de los precios. Se puede además, extender esta aproximación última del - concepto de renta, al caso general en que la productividad evoluciona y hablar de renta cualitativamente igual, cualquiera que sea no solamente las variaciones de los precios, sino también los progresos técnicos de - un período a otro.

Ahora bien, estas tres aproximaciones conciernen esencialmente a la renta concreta individual; lo que podríamos denominar resultado de

la empresa. ¿Y cómo pasar de este plano, al colectivo o macroeconómico?

Hemos visto que la renta individual depende de las previsiones de cada sujeto, concerniente a sus entradas periódicas futuras. Ahora — bien, nada permite afirmar que estas previsiones sean compatibles. En — consecuencia, la suma de las rentas previstas incompatibles aproximadas según cualquiera de las tres definiciones expuestas, no presenta apenas significación. Se puede por ejemplo, muy bien tomar todas las precaucio- nes para evitar los dobles empleos, recurrir a un método refinado de — agregación de las cantidades microeconómicas. No es posible volver compa- tibles planes y previsiones individuales. No podría ser de otro modo, sal- vo en la hipótesis de un sistema integramente planificado.

Por ello, es muy importante comprender que las definiciones ex- puestas son a la vez prospectivas y subjetivas. Las rentas calculadas ex- post al fin de los sucesivos períodos difieren siempre de las que habían sido previstas. El sujeto económico realiza a posteriori ganancias o pér- didas con relación a sus previsiones de renta. Por lo tanto, se obtienen una nueva serie de aproximaciones objetivas de la renta concreta del in- dividuo o de una colectividad, renta apreciada ex-post. Así en la prime- ra aproximación, la renta ex-post corresponde al valor monetario del con- sumo efectivo del individuo (o de la colectividad) durante el período — considerado, valor aumentado por la variación del valor monetario del ca- pital de ese individuo (o de esa colectividad) durante el mismo período.

Ahora bien, hay que tener en cuenta que las tres definiciones ex-ante o ex-post, no son más que aproximaciones más o menos finas cier- tamente, pero siempre imperfectas. Así parece difícil precisar la signi- ficación de un gasto idéntico en términos reales; no es fácil en verdad, encontrar un índice de precios conveniente.

Sobre todos estos inconvenientes, insiste particularmente Hicks, y pone de manifiesto con frase muy gráfica cuando estudia esta materia - "si no estaremos persiguiendo a una sombra".

Y concreta una de las principales dificultades al señalar que la suma máxima que un individuo o una empresa puede gastar contando con estar tan rico al fin de la semana, como antes, comprende especialmente unos bienes en los que el uso no es inmediato. Por lo tanto, hay que -- apreciar el servicio periódico que procuran tales bienes. En estas condiciones surge el principio que sirve de fundamento a la noción de renta: mantener intacto el capital.

La teoría económica moderna se resiste a oponer capital y renta. La teoría del capital y la de la renta no son más que dos elementos de una teoría más amplia.

Desde el punto de vista de la explicación lógica, se puede sin duda, distinguir:

La teoría del entretenimiento del capital, concebido este último, como el conjunto de recursos permanentes cuyo empleo indirecto por el sujeto, mantiene el flujo de los bienes y servicios a un nivel dado.

La teoría del cálculo de la renta, correspondiendo ésta, al flujo neto de bienes y servicios, que se desprende de una fuente donde la potencia está preservada (46).

Ahora bien, como indica Hayek (47), mantener el capital no es

(46) Barre, R.- La période dans l'analyse économique.

(47) Hayek.- L'entretien du capital. 1,935.

un fin en sí. Importa solamente evitar una disminución importante del capital que se traduciría en una modificación del mismo sentido de la renta.

Esta política de mantenimiento del capital y por consecuencia, el cálculo de la renta depende de la facultad de previsión reconocida al sujeto económico. Se distinguirá pues con Hayek, el caso de la previsión perfecta y el de la imperfecta.

Resumiendo las ideas expuestas en este apartado, podríamos indicar que el profit puede ser considerado como la renta concreta de la empresa.

Esta renta institucional debe ser concebida ex-ante, como la suma máxima que el empresario estima poder deducir periódicamente, en términos reales y sin empobrecer la empresa.

La definición de este concepto, esencialmente previsional y subjetivo requiere, como indica Devillebichot, algunas precisiones:

a) deducir, es decir, distraer del circuito económico de la firma una cierta suma que revertirá normalmente al (a los) propietario(s) de la firma. Mientras que el jefe de empresa puede decidir invertir todo o parte de esa suma, esto entrañará un incremento del capital efectivamente constatado. Se trata por otro lado, de un gasto máximo.

b) en términos reales, es decir, que el consumo efectivo debe ser cualitativamente comparable al del pasado cualquiera que pueda ser la evolución económica en materia de precios y de productividad especialmente.

c) sin empobrecer la empresa, es decir, después de compensar - la depreciación inevitable del capital productivo de la firma. De esta - manera, la permanencia de la empresa está asegurada y el empresario se - reserva la posibilidad de deducir una renta equivalente en cada período ulterior.

Esta renta ex-ante, evidentemente es un tipo ideal, un objetivo que puede no realizarse, ya que el futuro normalmente, no se presenta de acuerdo con las previsiones establecidas.

Si se sitúa ex-post, el profit institucional puede ser definido como la suma máxima que el empresario puede deducir en términos reales, al fin del período, sin empobrecer la empresa, más lo que ya ha invertido, neto de amortización en el curso del período. Se trata por tanto, de un concepto retrospectivo y objetivo, aunque sometido a cierto margen de apreciación. Por ello, es posible dar a esta noción una expresión cuantitativa simple: el resultado de la gestión de la empresa, que puede calcularse de dos formas: bien como diferencia entre los valores de los outputs e inputs del período, o como variación del capital entre el fin y el comienzo del período.

Por otro lado, si la posibilidad de la medida teórica del resultado ex-ante, no está excluida, su expresión cifrada es un vector, en el que cada escalar corresponde a una hipótesis diferente concerniente al futuro.

Para terminar este apartado, queremos indicar que la exposición de estas ideas e incluso su ampliación con vistas a su aplicación fiscal, han sido realizadas, entre otros por Kaldor (48) en su Impuesto al Gasto

(48) Kaldor, N.- Impuesto al Gasto. F.C.E. México 1.963. pág. 54 y sig.

y Murray (49) considerando en Ensayos sobre Economía Impositiva, el concepto de ingreso.

1.2.3. LA NOCION DE RENTA ABSTRACTA DE FACTOR O DE FUNCION.

Como indica Perroux, el excedente (surplus) de la empresa, categoría contable, obtenida por diferencia, no dispensa de analizar económicamente la renta.

Desde este punto de vista el profit puede ser definido como el precio de un factor de producción. Este factor especial, según las teorías es la organización, la asunción de riesgos o la empresa.

Se puede por lo tanto, descomponer la renta concreta de la empresa capitalista en una serie de rentas abstractas de factores: salario puro, interés puro, renta pura y profit puro, remunerando respectivamente el trabajo del empresario, las aportaciones de capital monetario o de bienes de la naturaleza, la capacidad de organización y de coordinación de la producción o la asunción del riesgo de la empresa.

El profit puede también ser considerado como la renta de una función de producción, la remuneración de los servicios productivos bien determinados, los servicios de creación y de autoridad conjuntamente.

Iremos viendo a continuación, que estos análisis muy interesantes sobre el plano económico no pueden, desgraciadamente, ser expresados desde el punto de vista de su medición, en el estado actual del conocimiento económico.

(49) Murray, R.- El concepto de ingreso. En Ensayos sobre Economía Impositiva (Recopilación por Musgrave y Shoup): F.C.E. México, 1964. pág. 65 y sig.

A pesar de que las dos concepciones abstractas del profit son complementarias en la medida en que la función puede ser asimilada al factor, se realizan a continuación la exposición de estas teorías de manera independiente.

En primer lugar, siguiendo a Devillebichot, nos referiremos a la descomposición del profit concreto: la noción del profit puro.

Este enfoque de la investigación está evidentemente relacionado con la materia de los costes. En efecto, cuando se profundiza en el conocimiento de los costes empresariales, observamos mejor que el tema del profit se esclarece si distinguimos que los costes pueden no ser concebidos exclusivamente como consumos expresados monetariamente, sino también desde el punto de vista del sacrificio como "costes de oportunidad".

La primera noción de coste implica la realización de desembolsos numerarios, mientras que los "costes de oportunidad" se expresan bajo la forma de profits provenientes de otras elecciones de actividades posibles, y que han sido perdidas porque se ha preferido utilizar unos medios limitados para un fin particular (50).

De una manera más precisa, el coste de oportunidad, sustitución o alternativo, de un servicio productivo X, utilizado en la producción de un bien A, es igual a la cantidad máxima de cualquier otro producto (B, C, etc.) que X, podría producir. (51)

Estas dos definiciones parecen a priori contradictorias. En la primera se identifica el coste de oportunidad a un profit perdido; en la

(50) Dean, J.- Théorie économique et pratique des affaires.

(51) Stigler.- Theorie of prices.

segunda, al valor total perdido, Sin embargo esta contradicción aparente se resuelve fácilmente si se considera que de hecho un factor de producción no puede ser utilizado, en un instante dado, más que en una sola — combinación productiva. Antes de que el empleo a que el factor va a ser sometido, su coste de sustitución, es el valor máximo que produciría en el mejor empleo posible. El coste de sustitución equivale a un criterio de elección. Pero desde que la elección ha sido realizada, el coste de oportunidad aparece solamente como la diferencia existente entre ese valor máximo teórico y el valor efectivamente producido en el empleo elegido.

Por ello, el profit puro, se obtiene deduciendo de los flujos de ingresos, no solo los costes desembolsados sino también los costes de oportunidad de los factores empleados.

Como ciertos factores de producción son de propiedad del jefe de empresa, su coste de desembolso es nulo y por ello se conviene generalmente deducir del profit total, según hemos visto, el salario del trabajo suministrado por el empresario; el interés del capital propio comprometido en el negocio, el arrendamiento de los bienes puestos por el jefe de empresa al servicio de la misma y eventualmente una prima sobre los riesgos no asegurados.

La practica de los negocios y los autores contables, preconizan igualmente cálculos análogos, computando los denominados elementos supletorios, es decir, sin contrapartida de desembolsos financieros.

La aglomeración de estos elementos supletorios corresponde evidentemente a la idea de los costes de oportunidad. Si el empresario no consagrare su tiempo y su capital al servicio de la firma, podría utilizar de otra manera su trabajo y capital.

Por otro lado, el cómputo de los elementos supletorios puede - tener su justificación en la homogenización de los datos de cada empresa para poder efectuar comparaciones entre ellas.

Las nociones de profit puro y de costes de oportunidad, han si do duramente criticadas por diversos autores.

Así, en primer lugar, se observa que este análisis del profit, tiende a explicarle a través de otras categorías de renta, tales como sa larios e intereses, lo que equivale a remitirse a las teorías explicati- vas de estas últimas categorías. Este es un método peligroso que tiende de hecho a evitar el fondo del problema.

Por otro lado, los métodos de cálculo que permiten medir el — profit puro conducen a especificar un salario, un interés, una renta o — una prima de riesgos calculados en otra empresa o en condiciones conside- radas como medias o normales. Tales evaluaciones son necesariamente arbi- trarias que se deducen del profit total como si la empresa las hubiese — soportado.

Estos métodos presentan, por lo tanto el grave inconveniente — de ser hipotéticos puesto que toman para el objeto de estudio de lo que es, y tratan de explicarlo por lo que podría ser.

Por otro lado, ya vimos con Marshal, que un análisis sociológico del profit muestra, como este surge en definitiva a través de relacio- nes de poder.

Finalmente hemos de añadir que el profit puro aparece más bien como un instrumento caduco del análisis del capitalismo que bajo la for- ma de una realidad concreta observable.

En segundo lugar, la noción de coste de oportunidad que explica el concepto de profit puro se revela de una utilización muy delicada.

Veamos dos aspectos.

El coste de oportunidad, es un coste global. Consideremos el coste del uso alternativo de un servicio productivo. En realidad, la producción resulta de la combinación de diversos factores. En estas condiciones no es posible imputar a tal o cual factor, una parte de la producción. Toda investigación en este sentido, tropieza con el problema de — que el problema de la imputación es insoluble.

Con todo rigor el coste de oportunidad no puede pues concebirse más que en el escalón global de una combinación de factores.

Sobre todo hay que tener en cuenta que la noción de coste de oportunidad tiende a convertirse en un razonamiento "en círculo". En efecto si definimos el profit puro, como el profit o renta concreta de empresa con deducción de los costes de oportunidad y se asimilan éstos últimos a los profits perdidos porque se ha preferido utilizar unos medios limitados en un fin particular, esto implica definir el profit por el profit.

Como indica Devillebichot, se puede tratar de resolver estas — dos dificultades, distinguiendo en régimen capitalista: a) el caso de un factor comprado por el empresario; b) el caso del factor aportado personalmente por el empresario.

a) en el primer caso, ya hemos visto que se está obligado a — considerar la mejor combinación de los factores en su conjunto, en vez — de la de uno solo de ellos.

b) en este segundo caso se pueden distinguir tres sistemas de evaluación de los costes de oportunidad.

En el primero se evalúa la suma que el empresario habría pagado si hubiese tratado de procurarse en el exterior de la firma el capital y el trabajo que ha aportado el mismo. Tal evaluación directa parece delicada por su carácter hipotético.

En el segundo, se computa el salario del interés correspondiente a una empresa análoga por servicios equivalentes. La dificultad procede precisamente del hecho de que no existe jamás una firma exactamente semejante utilizando servicios comparables.

En el tercero, se acude a la tasa media en los mercados correspondientes a servicios análogos (tasas de interés a corto o largo plazo, remuneraciones de directores asalariados, etc.). Este es el sistema más cómodo y por tanto, el más generalmente aceptado.

Examinaremos ahora la reconstrucción funcional del profit, remuneración de los servicios conjuntos de creación y de autoridad.

Con Perroux, definiremos, en sentido económico, los servicios de creación, como la puesta en práctica de novedades eficaces, es decir, propias para elevar el producto real de un conjunto económico. Y el ejercicio de autoridad como el hecho, de volver concurrentes y compatibles entre sí, para que el fin de la firma sea conseguido, los proyectos y los planes de los agentes y grupos de agentes que componen aquella unidad.

Ambos servicios son a la vez complementarios y sustituibles. El ejercicio de toda función productiva supone en un grado más o menos elevado unas capacidades de creación y de autoridad.

Es por esto, por lo que el excedente de empresa, renta concreta de una institución capitalista, tiende a no corresponder automáticamente, solo a los propietarios de la empresa. Beneficia en mayor o menor medida a los creadores capaces de autoridad.

En efecto, esta doble capacidad de creación y autoridad se revela socialmente bastante rara. Solamente en la acción esa cualidad se revela. Es pues difícil remunerarla contractualmente. Así el excedente de valor que surge de la producción de la empresa no marginal, corresponde a la remuneración no contractual de las funciones de creación y de autoridad.

Esta teoría del profit, no conduce en ningún caso a reducir el profit excedente de empresa a un salario de management, adicionado a una remuneración normal de los capitales propios del empresario, del capital acciones y del capital obligaciones (teoría clásica del profit puro). — Conduce por el contrario, a unas remuneraciones aleatorias, pero conscientes e institucionalmente discutidas de los servicios conjuntos de creación y autoridad.

Si partimos de la observación de los hechos, constatamos que — los altos mandos y los asalariados de la gran empresa participan de una manera directa o indirecta en el reparto del profit por el intermedio de las primas y "bonus". Desde entonces es posible reconstruir y medir el — profit funcional, concebido como la remuneración de los creadores capaces de autoridad (52).

A continuación comentamos brevemente estos dos aspectos.

(52) Lassbague, P La réforme de l'entreprise

Independientemente de un salario o sueldo básico, el personal de la empresa capitalista moderna recibe un suplemento variable de remuneración constituido por:

- unas primas recibidas generalmente por la totalidad de los asalariados empleados por la firma.

- un "bonus", acordado particularmente para los altos mandos de la empresa.

Respecto a las primas, podríamos a continuación describir los procedimientos principales de constituir las tanto individualmente, como de forma colectiva, pero creemos no es necesario realizarlo, solamente indicaremos que las primas tienden a remunerar los servicios de creación y de autoridad y que este carácter se pone más claramente de manifiesto, cuando se trata de las primas al alto personal de la empresa, a las que se pueden denominar "bonus".

Para distinguir los cuadros que constituyen el alto personal de la empresa se han efectuado diversos intentos.

Así Goetz, (53) distingue cuatro criterios:

1º La competencia; 2º la responsabilidad; 3º la colaboración con la dirección; 4º el aprendizaje y los estudios.

Sin embargo, estas categorías no son homogéneas.

Se pueden distinguir tres niveles de dirección:

(53) Goetz, R.- Cours d'économie et législation industrielle, 1.957.

a) La dirección superior (top management) determina los objetivos generales, la política y los métodos de producción adoptados por la firma. La medida de su éxito es el acierto mismo de la empresa, su profit.

b) La dirección intermedia (middle management) establece los planes de producción y de venta, elige los medios de ejecución con vistas a realizar los objetivos fijados por la dirección superior. Su responsabilidad se aprecia con relación al nivel de ventas y a la eficiencia de las capacidades productivas.

c) La dirección corriente (lower management) ejecuta los planes adoptados por la dirección intermedia y dirige el trabajo de los asalarados de ejecución. El índice de su actividad el producto marginal del sector dirigido.

Como indica Nowicki (54) es raro que tales servicios de dirección especialmente, los del escalón superior no sean remunerados por un suplemento de sueldo. Se denomina "bonus" de los cuadros, esa remuneración conquistada y aleatoria que estimula la actividad creadora del director y le incita en las empresas, comportando un riesgo. Generalmente estas participaciones se concretan sobre el profit de la empresa.

Nowicki, efectúa una investigación y pone de manifiesto las correlaciones existentes entre los "bonus" y profits y otras magnitudes empresariales.

Si bien las primas y "bonus", constituyen una realidad concreta observable y medible, parece difícil reconstruir el profit funcional,

(54) Nowicki, A.- Le bonus et le profit.

remuneración de los servicios conjuntos de creación y autoridad. En esta concepción, como indica Diesterlen, poco importa el régimen de propiedad de los medios de producción.

Como indica Devillebichot, las grandes líneas de la reconstrucción funcional del profit pueden ser las siguientes:

A. El profit funcional, comprende naturalmente, la casi totalidad de las primas y "bonus". Conviene excluir las primas que presentan en realidad un mero complemento de salario, remunerando servicios rutinarios. Inversamente, es frecuente que las percepciones de los cuadros, excedan ampliamente la estricta remuneración del trabajo técnico y administrativo. Este suplemento de salario representa en realidad la remuneración de las responsabilidades, de los servicios de creación y autoridad.

B. Del mismo modo, el profit funcional comprende una parte de los impuestos pagados por la firma. Se puede en efecto, considerar que el Estado estimula el nacimiento y la difusión de la innovación, procediendo de manera directa o indirecta.

C. Inversamente, se diferencian del profit funcional las distribuciones de beneficios a los accionistas y propietarios en general de la empresa, ya que estos en general se contentan con apostar sus capitales y no participan activamente en la gestión de la firma.

D. La parte del beneficio destinada a reservas en el negocio — puede ser considerada como un profit funcional en la medida en que es — destinada a las inversiones de modernización.

E. Por último, hay que indicar la necesidad de examinar las — distintas rúblicas de costes para descubrir si incluyen ciertas partidas

que tengan relación con las ideas expuestas que constituyen la esencia - del profit funcional.

Como resumen de las críticas formuladas al profit funcional, - podemos señalar:

A. Los cálculos necesarios para su medición, son relativamente arbitrarios e inciertos. ¿Como considerar que tal remuneración o prima - es un salario impropio, que tal aumento de salario remunera en realidad la creación y la autoridad? ¿En qué medida el Estado puede ser considerado como creador capaz de autoridad favoreciendo el dinamismo de las firmas?

B. La categoría de los creadores de autoridad no constituyen - un grupo profesional o social estructurado. Se trata en el fondo de la - parte realmente activa de cada participante en la producción, ya sea asalariado o capitalista. Este criterio de "activismo" parece escapar a toda noción precisa.

En estas condiciones el concepto de profit funcional, no aparece con gran nitidez, y puede considerarse como un instrumento de análisis de la producción colectiva cualquiera que sea el régimen económico, pero no es una magnitud concretamente mensurable.

1.2.4. LA NOCION DE DIFERENCIA ENTRE RENTAS EX-ANTE Y RENTAS - EX-POST.

Esta nueva concepción del profit no debe ser confundida con la noción tradicional del profit definido como la renta concreta de institución o la renta abstracta de un factor de producción o de una función - económica especial. El profit no es observado como una renta, sino como -

la diferencia entre el resultado constatado y el resultado previsto por una empresa. No se trata de describir y de medir una renta concreta o abstracta, sino de poner en evidencia una diferencia que se pretende explicar.

Por ello, el interés de esta noción no puede justificarse nada más que en una óptica pragmática de gestión de la unidad económica considerada.

El origen de este concepto puede ser encontrado entre las teorías de la incertidumbre. Así en la revisión que Weston (55) propone de la teoría de Knight, define el profit como una renta no funcional, una renta no prevista, diferencia entre la renta ex-ante y la renta ex-post.

Para este autor, una parte del profit, generalmente concebido como el excedente del valor del output sobre los costes explícitos o implícitos comprometidos por el empresario, no es otra cosa que la remuneración de la toma de decisiones últimas (ultimate decision-making) de cara a la incertidumbre. Esta misma incertidumbre obliga a determinar ex-ante la remuneración asignada a este servicio productivo especial. Esta remuneración es precisamente la renta anticipada, especie de cuasi-renta.

Se trata entonces, de un concepto de profit "todavía más depurado, que la noción de profit puro de Walras o de Clark. Ninguna remuneración explícita o implícita de factores subsiste. El profit se convierte en un excedente proveniente solamente del azar. El profit no aparece nada más que si se admite el postulado de previsión imperfecta, que en sí mismo es sinónimo de incertidumbre.

(55) Weston, J.F.- A generalized theory of profit. 1.950.

Esta concepción nueva y original del profit ha sido objeto de numerosas críticas en la American Economic Reviews (especialmente los artículos de Murad, Stockfish y Weston).

Es evidentemente difícil de justificar esta definición en el - cuadro de la teoría tradicional del profit, renta de factor o de función.

Para Murad, la distinción entre residuo previsto y no previsto es falaz, mientras que el residuo previsto constituye una renta de factor, el residuo no previsto constituye un verdadero profit. Pero esta - distinción entre renta de factor y profit depende del estado de espíritu del que la recibe. Para el pesimista, la renta de factor se le convierte en profit.

Por otro lado, ¿qué función se encuentra remunerada por el residuo previsto? Aparentemente el solo hecho de anticipar la renta, de ser optimista. No se trata de hecho de un verdadera factor de producción, puesto que esta función no añade ningún valor a la producción.

También nos podemos preguntar con Murad, si el análisis de Weston, no es una pura tautología. En efecto, ¿la teoría de la incertidumbre nos indica que ésta es la causa del profit? Evidentemente, si el profit es definido como la diferencia entre rentas anticipadas y realizadas, se puede decir que los profits son causadas por la incertidumbre, pues - si las rentas fuesen ciertas, todos tendrían una renta cierta. Las rentas inciertas, solo pueden ser inciertas.

Presentada de esta manera, la nueva concepción de Weston, en - materia de profit, aparece como un nuevo avatar de la teoría del profit puro. La renta prevista no es un profit desde el instante en que está prevista, conviene pues deducirla del profit puro. La explicación no es cons

ciente y la concepción parece que debe ser rechazada.

Por el contrario, puede retenerse esta definición particular - del profit, si deseamos apreciar la gestión de la unidad económica.

La diferencia medida entre la renta constatada y la renta anti cipada traduce en efecto el error cometido en la previsión. El análisis de esta diferencia nos va a mostrar el origen de este error.

Se puede también considerar en esta línea de la concepción del profit a Allais(56).

Para evitar cualquier confusión, en este apartado el término - profit, conviene sustituirle por el de desviación.

El interés de esta nueva concepción es triple.

A. Se trata de una concepción general. De una parte la diferencia se presenta como independiente del régimen institucional; por otro - lado se aplica a todas las rentas y a las rentas de todos los sujetos económicos.

B. Se trata de una concepción dinámica.

C. Se trata de un concepto operacional y pragmático. Observamos que la diferencia entre la renta ex-post y la renta ex-ante, no es tenida en esta definición por una renta no imputada en el marco de la teoría de la productividad general.

El interés de esta concepción es otro, puesto que este análisis de la diferencia, constituye uno de los mejores medios de apreciar la gestión de la firma considerada y de fundar su política.

(56) Allais. Traité d'Economie Pure. 1943

Se puede dividir, esta diferencia global, en las porciones que se consideren útiles para el análisis, con la profundidad que se desee.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que para establecer la diferencia o desviación, se precisa que las rentas ~~ex-ante~~ y ~~ex-post~~ — sean homogéneas y por lo tanto comparables. Ya que si el segundo término es una magnitud única, el primero está constituido normalmente por una — constelación de resultados anticipados. Mientras que el resultado ~~ex-ante~~, está representado por un vector, el resultado ~~ex-post~~ es un escalar. La dificultad consiste en dar al resultado ~~ex-ante~~ una representación con — una magnitud escalar.

Como indica Devillebichot, podemos tener dos tipos de soluciones.

Primero el criterio de la esperanza matemática.

Dentro de este criterio Shackle (57) propone una aproximación más subjetiva. En esta aproximación se supone solo dos posibilidades: una especialmente favorable el "gain focal" y otra especialmente desfavorable la "perte focal".

Segundo es el criterio del resultado presupuestario. Se sitúa — la previsión del resultado en el conjunto más general que constituye el — plan de la unidad económica considerada. Antes de que las decisiones sean adoptadas, el resultado previsto se presenta siempre como un vector. Una vez que las decisiones son tomadas, aparecen los objetivos principales — que corresponden a la línea de acción elegida.

(57) Shackle, — Expectation in Economics. Cambridge, 1.952.

Los métodos de análisis de la diferencia o desviación entre el resultado ex-ante y ex-post, son en definitiva muy variadas y todos ellos dependen de la información que se desee sobre el análisis de la citada - diferencia. En definitiva, se trata de plantear un análisis matemático y contable, resaltando los elementos básicos de la diferencia, todo ello - con técnicas similares a las del control presupuestario.

1.3. CRITICA Y RESUMEN.

Para realizar este apartado vamos a servirnos en primer lugar de las ideas de Perroux (58) que pueden considerarse como crítica y resúmen sobre las teorías del profit. A continuación se concluirá con unas - consideraciones sobre el concepto elegido y sus características esenciales, para continuar el trabajo de investigación.

El trabajo de Perroux, comienza recordando las siguientes tésis:

1. La teoría del beneficio no está integrada en la teoría económica; no lo está en ninguno de los niveles de abstracción científica.

2. La noción de beneficio normal, en cualquier acepción, resulta oscura y contradictoria.

3. El beneficio supranormal ., tal como está conceptualizado y formalizado actualmente, no puede ligarse de manera unívoca y definitiva con ninguna función económica bien determinada.

(58) Perroux, F.- La Empresa y la Economía en el Siglo XX. Gobernantes de la Empresa. Beneficios y productividad. Deusto. 1970. pág. 286 y siguientes.

Este estado de la teoría sumamente insatisfactorio merece ser subrayado una vez más. Todos los economistas contemporáneos, neoclásicos o marxistas admiten, de la misma forma que quienes les precedieron, que el beneficio es el motor de la economía de mercado.

El beneficio es una de las fuentes más importantes de acumulación e innovación, juega un papel fundamental en la propagación de la innovación y de sus frutos.

Perroux en su análisis crítico parte de tres proposiciones preliminares.

1. Una teoría de la producción y de la distribución no puede construirse analíticamente más que en el cuadro explícito de un período de desarrollo caracterizado por unas instituciones que expresan y perpetúan (salvo corrección) relaciones sociales de fuerzas.

En materia de distribución el occidente europeo ha pasado por períodos sucesivos de desarrollo y cada uno de estos es identificable — por una morfología típica de la distribución y por una renta predominante, que es aquella en relación a la cual se adaptan o son adaptadas las demás, en cuanto a su tasa y a su volumen.

La morfología distributiva caracterizada por ciertas rentas — (relativamente dominantes o dominadas), no debe, en modo alguno, ser confundido con la estructura, de efectos asimétricos e irreversibles durante un lapso de tiempo, que se observa en toda economía dinámica, sea cual — sea ésta.

Así, podemos preguntarnos, ¿cuál es la renta de "la clase superior" de la sociedad? ¿Cuál es la renta cuya tasa hay que considerar pa-

ra determinar la tasa de inversión y el quantum de las innovaciones realizadas? Por otro lado también cabe considerar los "efectos de arrastre" tal renta sobre tal otro en el interior de una misma estructura social.

2. La noción del profit of capital, tantas veces criticada — analíticamente, sigue siendo la base de la investigación estadística y — de la teoría usual. Evoca una inextricable mezcla: la innovación, el monopolio, la especulación, los cambios de valor de los activos de una — unidad o de un subconjunto, el monopsonio, la subvención estatal y los — efectos financieros de un cambio de reglas del juego.

El único carácter común de estos elementos tan variados es que se refieren a un patrimonio, que a su vez es definido por un sistema de instituciones. El agente que dispone del capital, debe calcular el valor de la producción y los costes, cuya diferencia será el beneficio bruto,— tratando luego, según unos métodos contables seleccionados por los usos sociales y por el interesado, para fijar un beneficio neto.

El profit of capital reenvía de hecho a una autoridad, la cual calcula las rentas a distribuir: esta referencia institucional implícita contradice el análisis funcional de la distribución: el propietario del capital es de hecho, en cierta medida, el repartidor de las rentas, mientras que quien debiera serlo es el mercado anónimo y neutro.

3. En la economía contemporánea, se acusan los mismo en la práctica que en el análisis teórico, tendencias que tratan de poner de manifiesto dos nociones complementarias: las del interés funcional y la del beneficio funcional.

La historia del interés funcional comenzó hace largo tiempo, — cuando Wicksell observó que el tipo de interés monetario (tipo del mercado

do) puede no coincidir con el interés de equilibrio; prosiguió con Keynes y las síntesis post-Keynesianas.

En cuanto al beneficio funcional, las dificultades y las soluciones no datan tampoco de ayer. Su historia empieza en el momento en — que los excedentes de desequilibrio, sin relación con la contribución — marginal de un factor llamado empresa, aparecen en la competencia incompleta. A la convicción del economista, se añaden las consecuencias de los conflictos sociales: poco a poco se comprende, por ejemplo, que el salario de equilibrio conforme lo definen los propietarios de los medios de producción, no es consecuencia de una ley natural; que la masa de los salarios puede ser definida por la acción sindical en cada uno de sus componentes, que los procedimientos al uso para calcular la diferencia entre el valor de la producción y los qostes son en gran medida arbitrarios para un análisis económico riguroso y que en un medio del sector privado y del sector público, el beneficio es percibido a menudo y manifestamente, por razones del todo extrañas a la esfera de decisión del empresario-propietario e incluso del jefe de la empresa. También se proponen reformas para identificar, en el seno del valor añadido, la renta que merece el nombre de beneficio funcional, es decir, que ejerce una función económica indispensable para la colectividad.

A continuación Perroux se refiere a los conceptos de beneficio y productividad marginal. Trata de poner a prueba la coherencia de la — teoría marginalista, que resulta inaplicable en rigor, a las realidades concretas, pero que se admite implícita o explícitamente en gran número de modelos modernos de distribución.

Así expone la ecuación de Wickstedd, que expresa lo que puede denominarse teorema Enler-Wicksteed, escrita con un número cualquiera de

factores:

$$P = \frac{\partial P}{\partial x_1} \cdot x_1 + \frac{\partial P}{\partial x_2} \cdot x_2 + \dots + \frac{\partial P}{\partial x_n} \cdot x_n \quad (1)$$

Explicitemos el valor de la producción y el de las productividades (cantidad x precio):

$$Q \times p = \frac{\partial (Q.p)}{\partial x_1} \cdot x_1 + \frac{\partial (Q.p)}{\partial x_2} \cdot x_2 + \dots + \frac{\partial (Q.p)}{\partial x_n} \cdot x_n \quad (2)$$

o bien, simbolizando el ingreso o renta marginal por rm :

$$Q.p = (rmx_1 \cdot x_1) + \dots + (rmx_n \cdot x_n) \quad (3)$$

Con referencia a este sistema homogéneo y lineal, ¿cuál puede ser el sitio para una cierta "remuneración", que se calificaría de beneficio por razones analíticas?

Podemos elegir entre tres proposiciones rigurosamente alternativas, que identificaremos con las ecuaciones fundamentales 3a, 4 y 5, - que pueden denominarse respectivamente: ecuación de la atribución mecánica; ecuación del residuo y ecuación de la detracción.

1. El beneficio es la remuneración marginal de una prestación funcional, o sea, de un servicio identificable y aislable que contribuye a la aparición del producto en el mercado, pero que no se confunde con - ese servicio abstracto y general que presta a los individuos el mercado en sí. Entonces el beneficio es una de las remuneraciones marginales en la ecuación (3)

$$Q.p = (r_{mx_1} \cdot x_1) + (r_{mx_2} \cdot x_2) + \dots + (r_{mx_3} \cdot x_3) + \\ + (r_{mx_n} \cdot x_n) \quad (3a)$$

y por lo tanto:

$$\lambda = (r_{m_3} \cdot x_3) = Q.p - (r_{mx_1} \cdot x_1) + \dots + (r_{mx_n} \cdot x_n) \quad (3b)$$

2. El beneficio es la remuneración de una prestación funcional, de un servicio que contribuye ciertamente a la aparición del producto en el mercado, que es identificable y aislable, pero que obedece a una ley enteramente distinta de la regularidad marginalista.

Llamaremos a esta prestación funcional residuo.

$$\text{Así: } Q.p = (r_{mx_1} \cdot x_1) + (r_{mx_2} \cdot x_2) + \dots + (r_{mx_n} \cdot x_n) + R \quad (4)$$

$$\text{y por ello: } R = Q.p - (r_{mx_1} \cdot x_1) + \dots + (r_{mx_n} \cdot x_n) \quad (4a)$$

El beneficio es residual; queda aislado como resto, para marcar que obedece a una ley enteramente distinta de la distribución según la - productividad marginal.

3. El beneficio no es una prestación funcional; no es la remuneración de un servicio identificable y aislable que contribuya a la aparición del producto sobre el merdado. Es el resultado de un conjunto institucional que la historia ha hecho nacer y transforma; es la percepción de una suma monetaria que es consecuencia de una relación de fuerzas históricas.

Llamémosle Detracción (Pr) y se puede indicar:

$$Q.p - Pr = (r_{mx_1} \cdot x_1) - pr_1 + (r_{mx_2} \cdot x_2) - pr_2 + \dots + (r_{mx_n} \cdot x_n) - pr_n \quad (5)$$

Para la igualdad $Pr = \sum_{1}^n pr$, se plantean las mismas cuestiones que en el caso precedente; guardan relación con la sumabilidad y la presencia eventual de dos leyes de distribución.

La ecuación de Wicksteed, describe una situación estática de - concurrencia perfecta; además implica unos mecanismos de restablecimiento del equilibrio por medio de las relaciones entre precios y cantidades, que pueden ser puestos en evidencia gracias a los procedimientos de estática-comparativa. Permite en fin, y por contraste, estudiar las condiciones dinámicas de la formación de las rentas en hipótesis concretas.

A continuación se ponen de manifiesto las nociones básicas de las ideas de Perroux, sobre cada uno de estos puntos.

Beneficio y estática. El examen de la estática pura decide todo lo demás; solamente en estática pura es donde resultan posibles las - comodidades formales de la utilización del teorema de Wicksteed.

Ahora bien, ¿qué es la estática pura y qué relación mantiene - con el círculo estacionario? Como señala Perroux, la distinción es delicada pero decisiva.

Las ecuaciones (2) y (3) pueden escribirse como la resultante mecánica de la atribución mecánica de los factores de producción, en número cualquiera, a distintos empleos. Lo de "mecánico" designa aquí un conjunto de fuerzas extrañas al agente humano y que está sometido a una ley determinada de funcionamiento.

Esta proposición es evidente, cuando se trata de productos y factores físicos. Apenas es sostenible en rigor si los factores y los productos físicos se expresan en términos económicos, pero puede estimarse admisible bajo condiciones muy restrictivas y conocidas; entonces es precisa: a) una cantidad dada de factores; b) una divisibilidad muy grande de los factores; c) una aptitud muy grande de los factores para combinarse mediante incrementos muy pequeños; d) unos precios dados y constante. Bajo tales condiciones la mecánica del mercado asigna los factores sin ninguna intervención de un agente humano y, en especial, sin la menor intervención de un agente que se pudiera llamar empresario.

Las aportaciones a la producción y la asignación de remuneraciones se operan mediante un "mecanismo". Su ley de funcionamiento se impone a los agentes humanos si éstos existen; por consiguiente, si existen, será para no ejercitar ninguna actividad, cualquiera que sea, distinta a la que impone "el mecanismo".

La misma escritura formal sería utilizada indebidamente para describir el circuito estacionario. Este, sea cual sea su nivel de abstracción, no tiene una significación particular si no debido a que es la representación simplificada de una sociedad de hombres. En Schumpeter comporta un explotador (Wirt) y en Knight un agente de coordinación. Por medio de unas hipótesis conocidas (el circuito de bienes y servicios se repite sin cambio alguno de período en período), el "explotador", "el agente de coordinación" no sirve "casi" para nada, pero está presente. Los factores no se combinan espontáneamente, no van espontáneamente al lugar de su empleo acostumbrado o de su mejor utilización. Hay unos agentes implicados. Estos agentes humanos son necesariamente heterogéneos, desiguales, capaces de programas y planes individuales. Puestos en presencia los unos de los otros nos es dada ipso-facto la incompatibilidad

de sus planes; en el interior de cada unidad de producción y también en las relaciones entre las diversas unidades de producción. Para que éstas unidades existan y subsistan, para que tengan cohesión interna y consistencia en sus relaciones con el exterior, es preciso que sea una organización, y no un simple punto en un espacio homogéneo: el mercado. La sustitución de una representación mecánica por otra humana resulta decisiva. La representación de un conjunto de hombres obliga a pasar del ajuste mecánico de cantidades por fuerzas anónimas y neutras, a la acción que -- tiende a hacer compatibles proyectos o planes de los agentes que no son espontáneamente compatibles ni concurrentes.

Una limitación tan económica como se quiera es indispensable, y en un mundo económico donde nada es gratuito, la remuneración del jefe -- de la unidad de producción es inevitable también. La terminología concerniente al "top coordinator" (Papandreu), a los "management" and "superintence" (Marshall), la "coordination" (Stigler) puede ser aceptada como -- un conjunto de representaciones idealizadas de la economía mercantil donde el jefe de la unidad carecería prácticamente de poder; pero lo que no puede hacerse es aceptarla como una terminología científica. En el orden del análisis, la representación de un conjunto humano en el circuito estacionario (corriente circular de Schumpeter) sin evolución, exige nombrar un agente que ejerza un poder (una autoridad) y que es el jefe de la unidad.

Hablaremos, para abreviar, de remuneración de la autoridad; este último término no designa aquí ni más ni menos que la capacidad de hacer compatibles entre sí los programas y planes de los sujetos para obtener la coherencia interna de la empresa y la consistencia de la misma en relación al resto del mundo económico. Así pues, en la estática, hay la

función del jefe de la unidad de producción, y su remuneración funcional de autoridad.

Ahora podemos preguntarnos, si es el servicio que deriva de esta función es aislable de los servicios de otros factores de producción. La respuesta ciertamente será negativa. La dimensión y la estructura del capital en la unidad de producción no son realidades económicas sino a través de la intervención de la actividad del jefe de la empresa. Podemos, con Perroux, escribir perfectamente una ecuación de Wicksteed con tres términos: Trabajo = L; Capital = K; Autoridad = A., suponiéndola — cuantificable:

$$Q.p = \frac{\partial(Q.p)}{\partial L} \cdot L + \frac{\partial(Q.p)}{\partial K} \cdot K + \frac{\partial(Q.p)}{\partial A} \cdot A.$$

pero hemos de observar que los dos primeros factores L, K, no son independientes de A.

El jefe de la unidad de producción formula el plan de la empresa, lo defiende contra los planes de otras, lo conduce a su feliz realización.

Quizá se comprenda ahora, porqué las funciones de producción — se escriben a menudo solamente con dos términos: K y L. Esta simplificación elimina el molesto término A, que impone entender que las dimensiones físicas de K y L no tienen ningún sentido económico por sí mismas, y si alguno adquieren, su dimensión y su estructura resultan dependientes del tercer factor. Esta dificultad no se relaciona con una aproximación mejor o peor; hace imposible la utilización de un aparato analítico bien determinado.

Para reforzar estas afirmaciones podemos plantearnos lo siguiente: el servicio, del jefe de la unidad, ¿es divisible? La contestación - se desprende de la función de dicho jefe. Este no es un controlador general, ni un administrador. Su función esencial se concreta en la adopción de - decisiones; ordena. Esta actividad resulta discontinua por la fuerza de las cosas e incluso es tanto más eficaz de ordinario, aunque no se ejerce con continuidad. El jefe de la unidad, en razón a la especificidad de su función, toma decisiones esencialmente discontinuas e indivisibles; - cuando se las manta por horas de administración es que se desconoce su na turaleza.

Por estas dos razones, por no ser independiente, ni aislable - de otros factores el servicio del jefe de la unidad, y porque dicho servicio no es ni divisible ni continuo, no puede entrar dentro de la simbología formal de la ecuación de Wicksteed. El teorema que expresa, des cribe una estática donde los factores se combinan "bajo la acción de un mecanismo" pero no están combinados por un agente. Solo vale para una - economía superabstracta, sin empresa ni jefe de empresa.

Otro método muy distinto para abordar el análisis del benefi- cio en estática, consiste en considerar que el estado de equilibrio viene caracterizado por: a(el óptimo; o b) por la tendencia hacia el óptimo - en régimen de concurrencia completa. La diferencia entre el óptimo pla- neado y el óptimo hacia el cual tiende el sistema es considerable, aún - cuando no esté tan marcada como sería de desear.

Se trata en ambos casos de utilizar el punto más bajo de la cur va de costes medios; pero la utilización analítica de este punto es muy - distinta, según que el óptimo esté planeado o que sea designado como un - punto hacia el cual tiende el sistema.

a) Si el óptimo es planeado el beneficio puede ser rigurosamente igual a cero. No existe beneficio ni pérdida.

b) Si el óptimo es representado como una situación límite hacia el cual tiende el sistema de competencia perfecta, nos vemos inclinados hacia la representación familiar: en la curva de costes medios, por efecto del libre acceso de los factores, se compren de un beneficio unitario que es el beneficio llamado "normal".

Para definirlo pueden elegirse dos posiciones: en ambos casos la indeterminación es grave.

b₁) este beneficio se dice corrientemente, es aquel que resulta justo y necesario para que el empresario continúe ejerciendo su actividad como tal, lo cual recuerda:

- la del capitalista: el beneficio normal debería ser al menos un poco superior al interés del capital prestado, sin riesgo apreciable;

- la del director asalariado: el beneficio normal debería ser al menos un poco superior a los honorarios profesionales de un director encargado de tareas análogas a las suyas.

b₂) al presentar en ocasiones una segunda fórmula se dice: el beneficio normal es aquel que se establece en el punto más bajo de la curva de costes medios, a consecuencia de la eliminación de los beneficios supranacionales puramente provisionales, debidos a la elevación de la renta de los precios por encima de una posición inicial. Esta eliminación como se sabe, suele lograrse con el advenimiento de empresas tendente a establecer la dimensión óptima para todas ellas en el espacio económico considerado.

Ahora bien, el beneficio de la empresa redunda a un algo indefinido y parecido a una tasa de interés o a una tasa de salario de la dirección, se parece poco a los beneficios observados. No se parece en absoluto a la remuneración específica, duradera y permanente, del gobernante de la empresa que se hace necesaria según el análisis precedente, por cuanto de una estática de la asignación mecánica se pasa a una estática del círculo estacionario que expresa actos humanos.

A continuación Perroux, abandona en su análisis, la hipótesis de la competencia perfecta y estudia la representación del beneficio — normal en cinco casos típicos.

Así distingue, el beneficio tangencial de la competencia monopolística, el beneficio precio de la variedad, el beneficio de la competencia heterogénea, el beneficio "acostumbrado" y el beneficio al precio de exclusión.

Termina Perroux, este capítulo dedicado a la estática, indicando una vez más, que el teorema de Wicksteed traduce una mecánica de asignación de factores a empleos y en cuanto se vuelve a introducir el agente humano, el beneficio resulta igualmente reintroducido el concepto de beneficio normal, es oscuro y contradictorio. Además, en cuanto la competencia se convierte, por poco que sea, en monopolística, aparece el beneficio supranacional, separado de una función económica determinada y de efectos unívocos y la remuneración de los factores de producción no obedece — ya a la ley de la productividad marginal, tal como queda enumerada en el teorema de Wicksteed.

Beneficio y estática comparada. El análisis de la estática comparada determina el efecto producido por un cambio que se introduce, de —

una vez para siempre, en un sistema en equilibrio.

La concurrencia completa, tal como queda expuesta en el teorema de Wicksteed, no es compatible con ninguna secuencia propiamente dicha. Describe un estado; se puede considerar si se quiere, que si las fuerzas que lo han establecido quedan modificadas, lo restablecerán en un cortísimo intervalo de tiempo, pero sin ninguna intervención de un agente humano. Cuando se describen conjuntos ligados de acontecimientos económicamente racionales, que son consecuencia de decisiones de agentes (como se hace en estática comparativa) se toman por tanto, grandes libertades en relación con el modelo inicial.

Perroux, toma estas libertades admitiendo: primero la presencia de jefes de unidades y segundo la presencia de un régimen muy próximo a la concurrencia completa: la concurrencia heterogénea pura, que no admite sino desviaciones poco sensibles en comparación con el precio y la cantidad de optimización.

En estas condiciones, para un cambio dado de una vez para siempre en el equilibrio inicial, no es posible construir una vía única de cambios (una serie única de secuencias) que conduzca a una nueva posición de equilibrio bien caracterizada y determinada.

Perroux, plantea un cambio: una innovación que economiza trabajo y analiza los efectos del mismo sobre la posición de equilibrio, a través de dos secuencias distintas, una, quedando liberada la mano de obra, y otra observando el aumento relativo del capital.

Para elegir entre ambas secuencias, en un modelo global, hay que introducir numerosas especificaciones concernientes a las motivaciones

y las expectativas, las velocidades de percepción, de reacción y de adaptación de los agentes: esto es, hay que alejarse de los mecanismos, para considerar la psicología, el medio social, etc.

Si para un impulso inicial dado, el camino y la posición terminal no resultan determinables, esto significa, que la afirmación según - la cual la remuneración de los factores tiende a conformarse a su productividad marginal es puramente formal.

Beneficio y condiciones generales de la dinámica. A fortiori ocurre lo mismo en dinámica. Como indica Perroux, puesto que no se trata de pasar revista a todas las desviaciones que separan una situación dinámica del esquema de la productividad marginal, hay que poner en evidencia los puntos cruciales y netamente especificados, donde la teoría marginalista, tal como se formula en el teorema de Wicksteed, es inutilizable, - incluso analógicamente para dar cuenta de la realidad dinámica.

1. En su esencia, la teoría marginalista es un mecanismo neutro de reparto de rentas a las aportaciones productivas. Para que disponga de sentido económico, es preciso por consiguiente, que las influencias monetarias autónomas no modifiquen de manera independiente las aportaciones en valor monetario (producto) y los repartos en valor monetario (renta).

El análisis moderno de la inflación revela que las presiones inflacionistas se encuentran repartidas desigualmente entre los sectores y también desigualmente repartidas entre los elementos del coste y entre las categorías del producto; de ello resulta que los costes y los productos, varían independientemente de su norma marginalista.

2. El mecanismo de igualación de las aportaciones al producto y

de los repartos de rentas, no jugarán más que si el jefe de empresa:

a) queda el mismo sometido, en lo que concierne a sus servicios, a la ley del mercado;

b) si al percibir un "residuo" (ecuación (4)) sometido a una ley diferente del mercado, no altera el reparto según la norma marginalista para los servicios que no son los suyos propios.

Esto es lo que expresa en su límite el teorema de Wicksteed, al eliminar toda empresa, todo jefe de empresa y todo residuo. Son necesariamente reintroducidos en el circuito estacionario, que es un sublimado de actos humanos. Esta reintroducción plantea la cuestión de saber — quien calcula la productividad marginal de los servicios prestados; y la respuesta, es aquél que ejerce el poder (la autoridad), es decir, en el marco institucional presente, el que dispone de los medios de producción. Es él quien calcula las productividades en condiciones de mercado imperfecto y paga según las productividades calculadas en esas condiciones. Es lo contrario del punto de vista según el cual la organización interna de la empresa no cuenta.

3. El mecanismo de la igualación de las aportaciones productivas con los repartos o atribuciones de las rentas, supone pues, como promedio y a largo o muy largo plazo, las imperfecciones de la concurrencia, si se introducen una vez en el sistema no subsistirán.

Ahora bien, la realidad demuestra que por largo que sea el período, es imposible pensar que el sistema tienda hacia una situación análoga a la que describe el teorema de Wicksteed.

Como indica Perroux, Stigler deduce de estas constataciones — una conclusión que se impone a todo economista preocupado por no dejarse engañar: a) por las comodidades de la expresión marginal; b) por el contenido implícitamente normativo de la teoría marginalista. "Aún cuando — a menudo sea legítimo (no siempre) hablar de un producto marginal a corto plazo, éste no se encuentra en una relación simple y directa con el — producto marginal del que habla el análisis del valor normal. Una parte del producto es generalmente atribuida a los propietarios de factores fijos, pero dicha parte a menos que la empresa se halle en equilibrio, varía con el tiempo. Ni siquiera es posible afirmar que el producto marginal a corto plazo, tienda con el transcurso del tiempo, a coincidir con el producto marginal a largo plazo, si no se introducen unas hipótesis — imposibles de conciliar con los datos fundamentales de la observación".

También indica Perroux, por qué está en crisis la teoría de la distribución y en qué dirección podrá superarse aquella. La dinámica de la producción y la distribución se ha concebido y edificado como un conjunto de desviaciones a partir de la asignación óptima de los recursos — en concurrencia completa (pura y perfecta). Este modelo de referencia resulta contradictorio: su normalidad (su capacidad de conducir al óptimo) es incompatible con los datos primordiales de la realidad observable. El modelo no simplifica la realidad sino que la destruye.

De ahí que la teoría actual del reparto sea la yuxtaposición:

1. De una referencia contradictoria con lo real.

2. De un "residuo" que no está ligado a ninguna función económica clara y distinta. Se yuxtapone pues, un residuo opaco a una producción — distribución que se supone sometida a una norma.

Para salir de este callejón sin salida, como indica Arrow, lo que debe revisarse, es la idea de que la mejor asignación de los recursos es la que se obtiene en condiciones próximas a la concurrencia.

La mejor distribución de los recursos es obra de agentes humanos, entre los cuales se encuentran los jefes de empresa y su retribución puede atribuirse a las funciones: la autoridad y la innovación.

Esto da origen a un beneficio funcional, que no es el beneficio residual de la economía de mercado, tal como hoy la conocemos.

Perroux, después de definir el beneficio funcional efectúa un análisis de lo que a su juicio, las estructuras contemporáneas y los avances de la planificación van imponiendo. Los resultados de la innovación caen dentro de la renta de la empresa sin que sea analíticamente posible ofrecer una justificación. La descomposición o desagregación del beneficio bruto bajo esta relación provee una ocasión privilegiada de aplicar el concepto de renta discutida. El análisis de la descomposición del beneficio $(D+B+\pi+\alpha)$ (Dividendos + Bonus y primas + Beneficios no distribuidos + Amortización), nos obliga a tomar posición sobre el concepto mismo del beneficio.

Las opciones más modernas se reducen a los:

O bien, el beneficio es una "separación", una diferencia entre una renta ex-ante y una renta ex-post a nivel de la empresa, o bien es la renta de los servicios unidos de innovación y autoridad.

La primera opción constituye el beneficio para los partidarios de la teoría generalizada de la incertidumbre.

La segunda opción es la elegida por Perroux, quien para justificar su postura examina los puntos siguientes:

1. El proceso de distribución y su desarrollo en el tiempo.
2. El concepto de resultado de la innovación.
3. El beneficio "discutido" en el interior de la empresa.
4. El beneficio en la teoría generalizada de la incertidumbre.
5. Las consecuencias de la descomposición del producto bruto, - en cuanto al modus operandi de la innovación en un modelo de crecimiento.

Las ideas fundamentales que desarrolla Perroux en estos puntos ya han sido expuestas a lo largo de este trabajo, por lo que vamos a limitarnos a exponer como final un breve comentario.

Enfrentados en dinámica, con la dificultad de medir la aportación y la renta propia de todos los factores y de todas las funciones, - importa al menos efectuar una distribución que ponga en evidencia, en el seno de la economía contemporánea, las funciones clave en sus condiciones habituales de ejercicio: procurar trabajo y capital, por supuesto, - pero también, introducir algo nuevo en la empresa y en la economía.

Siempre habrá una posición irreductible entre puestos y funciones. Lo decisivo no consiste en saber si los "ultimate decision makers" son un grupo de accionistas o de directores; lo decisivo estriba en que hagamos directores-innovadores que ejerzan los servicios conjuntos de autoridad e innovación. Como a los trabajadores y a los prestamistas de capital a riesgo se les remunera prácticamente con una remuneración contractual y otra aleatoria; se dice que en las economías industriales más diferentes, en los sistemas económicos que se pretenden opuestos, la inno-

vación es obtenida por medio de una remuneración compuesta de esta forma. La parte contractual depende de la escasez relativa de los directores-innovadores en el medio social considerado. La parte aleatoria depende de la eficacia de las decisiones de innovación reflejadas en el "superávit de empresa", o bien, como dicen los partidarios de la teoría de la incertidumbre, en el residuo o beneficio puro de la unidad de producción.

Dos hechos fundamentales, invitan a reconocer en las estructuras contemporáneas la importancia de la función de director-innovador.

El primero concierne a la organización de nuestra economía del Siglo XX. No es posible ya dirigir una empresa, sin innovar. Como glosa Perroux, a Igor Ansoff (59) "En esta empresa, la estructura de la dirección será la adecuada para suscitar la innovación. Se desarrollarán unas formas de organización y unos sistemas de compensación, para alentar y remunerar la conducta innovadora".

El segundo hecho, se refiere a los poderes de distribución en el interior de la empresa, y a su transformación en el curso del largo plazo. Si esquemáticamente, se consideran tres de estos poderes: Capital, Trabajo, Innovación, cabe afirmar que el primero, en tanto que tal, como capital-propiedad, no gana ciertamente terreno; que el segundo dispone de prerrogativas y medios de acción crecientes; que el tercero está ganando influencia y velocidad en una economía donde la gestión se separa de la propiedad y donde no se puede dirigir sin innovar.

(59) Igor Ansoff.- The firm of the Future. 1.965.

Es otra vez Knight, el iniciador de la teoría de la incertidumbre, a quien cita Perroux, para hacer comprender su posición por comparación con la de Weston, defensor de la teoría de la incertidumbre generalizada. Es evidente, escribía Knight, que en este sentido altamente teórico cada renta, salvo excepciones accidentales, constituye y contiene un elemento de beneficio. Jamás es posible determinar objetiva y rigurosamente el importe del elemento de beneficio que contiene una renta; ello supondría una determinación rigurosa de cada detalle de la posición de equilibrio correspondiente a las condiciones dadas de la sociedad en un momento dado.

Y Perroux, termina indicando, en su afán de defender el beneficio funcional, que como todas las demás, esta remuneración es imperfectamente mensurable. Lo es tanto, ni más ni menos que cualquier otra. Los registros ex-post de la remuneración de los directores-innovadores (con su parte contractual y su parte aleatoria) son posibles, a igual título que los de la remuneración del capital arriesgado y de la mano de obra contratada. La renta de la innovación existe, ejerce una función, es mensurable "grosso modo" como cualquier otra renta. Lo cual no quiere decir, desde luego, que el problema de la imputación esté resuelto respecto de la innovación, cuando de hecho no lo está respecto a los servicios de ninguno de los factores de producción.

Las ideas de Perroux, parecen muy interesantes y ponen claramente de manifiesto el hecho de la evolución del conocimiento de los fenómenos económicos y de las realidades en ellos inmersas. Arrancando del pasado, mira al futuro. Vislumbra una empresa y una economía muy distinta a la que nos ha precedido y en consecuencia la configuración de estos aspectos esenciales, sus rasgos típicos y más sobresalientes, son otros que los del pasado.

Dentro del gran dinamismo de nuestro tiempo, debemos preguntarnos si nuestros esquemas lógicos, si nuestra visión tradicional sobre la empresa se mantiene o por el contrario se ha modificado ya en sus raíces y elementos básicos, y por lo tanto, los planteamientos a que estamos — acostumbrados deben ser abandonados.

Vivimos en un mundo en continua evolución, donde los egoísmos, en ocasiones impiden o retrasan, el perfeccionamiento de las instituciones y la convivencia.

Creemos que a lo largo de la exposición de los diversos modelos y teorías del análisis conceptual de la renta se ha puesto de manifiesto la citada evolución y como una estructura puramente capitalista no es válide para nuestro tiempo, y por lo tanto, cualquier idea sobre la empresa que se encuentre inmersa en dicha estructura no nos sirve.

En los capítulos siguientes, analizaremos fundamentalmente, una de las nociones expuestas con anterioridad: La noción de renta concreta de institución: la renta empresarial, por una razón sencilla, por ser el concepto elegido por la fiscalidad para sus fines. Esta elección solamente está fundamentada en esta idea, no en el hecho de que consideremos — desde un punto de vista lógico, que es un concepto superior a los ante— riores; al contrario, a la altura de nuestro tiempo, consideramos que este concepto tradicional está o debía estar superado por una sencilla razón, cual es la superación de las realidades empresariales anteriores, — donde los fines y por tanto los rasgos básicos a tener en cuenta en cualquier análisis socioeconómico deben estar totalmente alejados de los soportes del profit of capital.

2. MEDICION DE LA RENTA EMPRESARIAL

La renta empresarial, puede estudiarse desde distintos puntos de vista, uno de los cuales constituye el objeto de este capítulo: la medición.

Se trata por tanto, de estudiar la renta desde el punto de vista contable, es decir, de la representación y medida de la misma.

Evidentemente, esta problemática constituye un aspecto central de la disciplina contable, y por ello se ha efectuado el análisis partiendo de la consideración de unas cuestiones previas sobre contabilidad, representación y medición, que nos sirven para comprender mejor el campo - en que nos desenvolvemos ya que nos ofrecen un plano de observación del fenómeno de la renta desde unos principios básicos, propios del análisis de los fenómenos económicos en general y así evitamos un enfoque parcial que limitaría la comprensión amplia de la tarea propuesta.

Una vez conseguida esta toma de posición, se trata de la medición de la renta principalmente en periodos de funcionamiento, que por - diversas circunstancias legales y de gestión, es el tema fundamental, ya que en la existencia de la entidad, se anotan intervalos perfódicos de - la misma, en los que se plantea la necesidad de llevar a cabo dicha medición.

La exposición del índice o sinopsis del trabajo nos ahorra el referir aquí los distintos aspectos estudiados.

Terminado el análisis central del capítulo, se plantea el tema de la medición en el momento final y a continuación se expone el plantea

miento macroeconómico, ya que no solamente desde el punto de vista microeconómico es interesante la medición de la renta, sino que — también, y cada vez con más intensidad se necesita conocer los fenómenos económicos considerando los grandes agregados, con objeto de informar y orientar las tareas de la política económica general. A su vez esto nos permite contrastar los enfoques micro y macroeconómicos, que en algunos aspectos no obedecen a los mismos principios.

Por último en el final del capítulo se trata del Plan General de Contabilidad español recientemente aprobado con objeto de contrastar los aspectos teóricos con la doctrina oficial.

2.1. CUESTIONES PREVIAS.

Sobre contabilidad. Es muy conveniente, aunque solo pueda efectuarse brevemente, exponer unas ideas que a modo de cuestión previa sitúen el campo en que vamos a desenvolvemos al tratar de la medición de la renta empresarial.

La contabilidad, como otras ramas del saber humano, ha nacido de la práctica. En su origen fue meramente empírica y respondía a la necesidad del registro. Solo más adelante y a medida que la necesidad elemental generadora va siendo satisfecha, se inicia el proceso de investigación de principios y causas caracterizador de la ciencia, sometiendo a sistematización el contenido material poseído, buscando generalizaciones y relaciones y obteniéndose primeros principios.

De los múltiples conceptos o definiciones que se han formulado sobre contabilidad, elegimos una que nos es útil para el fin que pretendemos con este trabajo.

"Disciplina de naturaleza económica cuyo objeto es la captación, representación, medición e interpretación de los fenómenos económicos, con el fin de conocerlos y de informar y orientar la adopción de decisiones de los responsables de las unidades económicas". (60)

Dejando a un lado el tema del carácter de esta disciplina, (ciencia, técnica, arte) debemos centrar la atención en el objeto y fin de la misma, señalando que el objeto formal al que hemos hecho referencia (captación, representación, etc.), recae sobre un objeto material que es propio básicamente de la ciencia Económica, a saber, el estudio de los fenómenos económicos, resultante de actos de igual naturaleza, llevados a cabo por los distintos sujetos activos para realizar el proceso selectivo de adaptación de medios escasos al cumplimiento de fines en cuya consecución se excluyen total o parcialmente. Este objeto material de la Ciencia Económica lo estudia, esta misma en cuanto a como el mismo se genera, pero además se ocupan de él otras varias disciplinas, en diferentes aspectos exclusivos u objetos formales diversos.

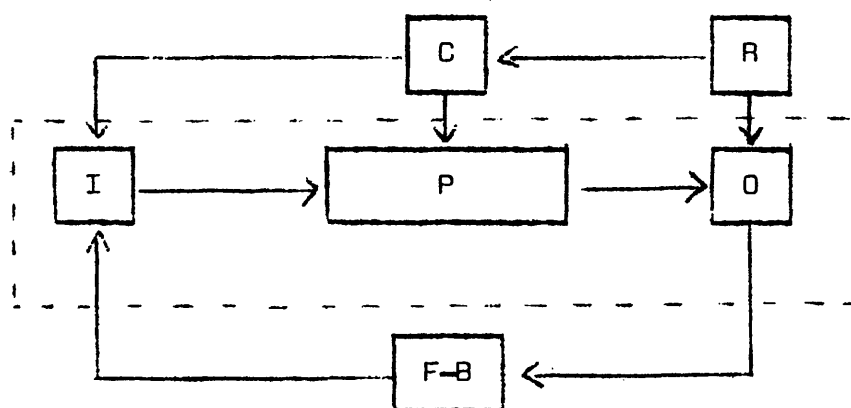
Respecto al fin, se ha concretado genéricamente en conocer e informar, y dando por supuesto la primera faceta de conocimiento, centraremos el fin de la contabilidad en la información. Este fin genérico, se concreta en cada caso en fines específicos.

Calafell (61) expone una síntesis de la evolución de la contabilidad, que desde un punto de vista instrumental se manifiesta a través de los tiempos desde su consideración "mental" hasta llegar a los ordena

(60) El Autor. Memoria de la Cátedra de Contabilidad Aplicada de Escuelas de Comercio. 1.970. pág. 48.

(61) Calafell, A.- Sobre "Contabilidad. Revista de financiación y Contabilidad. Madrid nº 1. 1972. pág. 10.- Crónica Tributaria I.E.F. Madrid nº 3. 1972. pág. 137.

dores de la última generación. Así concreta los aspectos fundamentales de la contabilidad convencional, contabilidad matricial, contabilidad por "net work", contabilidad funcional, llegando a la teoría de la contabilidad formal, que trata de captar, considerando la realidad desde un plano de observación, a los estímulos que en dicho plano se perciben, sometiéndolos a cómputo mediante un modelo cibernético en el que intervienen las variables que se representan a continuación:



I, inputs del sistema o entradas de información a procesar de las cuentas de D ó H.

P, procesamiento de la información, según el panel respectivo.

O, outputs del sistema o salidas de la información procesada - (no salidas de valores).

F-B, feet back o proceso de contraste de información (Balances, cálculos de resultados, etc.).

C, espacio topológico de cuentas para la captación y el control y

R, variables exógenas al sistema (normas de medida, de valoración u otras reglas).

El rectángulo de línea discontinua es la parte técnica del sistema (meramente instrumental y operativa). El resto del modelo es lo verdaderamente científico como campo de la contabilidad.

Un plan de cuentas dinámicamente considerado al aplicarle una determinada ley de incidencia (o relación) sobre un plano de observación, genera un grafo: $G = (P, u)$ en el que las cuentas son representadas por los vértices o nudos, mientras que las flechas significan en parte definiciones y en parte hipótesis fundamentales y derivadas del plan de cuentas.

Dados ciertos datos empíricos, es posible partir, mediante una regla interpretativa, de uno o más puntos de la red teórica, y desde allí pasar a través de definiciones e hipótesis a otros puntos; de éstos por medio de otras reglas de interpretación, se puede, en fin, descender de nuevo al campo de observaciones. Es la consideración de la contabilidad como sistema.

Esta función interpretativa de la realidad, mediante la pree—xistencia de un criterio, es el nuevo objeto formal (aspecto científico) de la "contabilidad formal) pudiendo operar sobre cualquier campo de observación (objeto material) del cual, previo un adecuado tratamiento ma—nual o automático de los inputs del sistema, se generarán los correspondientes outputs de información real (fin de la ciencia de la contabili—dad).

Es evidente, que en contabilidad, como en cualquier disciplina, existen unos fundamentos o aspectos esenciales y unos aspectos acci—dentales o instrumentales; y son los primeros los que caracterizan o deben caracterizar a una rama del saber, situando a los segundos en su ver

dadero alcance sin que deban tener en ningún caso el papel de protagonistas o elementos diferenciadores, que además son sustituidos y abandonados a lo largo del tiempo a medida que surgen nuevos instrumentos que — permiten concretar y desarrollar los principios fundamentales con mayor eficacia. Por ello, es por lo que los adjetivos aplicados modernamente a la contabilidad deben situarse en sus justos términos sin que nos hagan olvidar las raíces fecundas de la misma.

A este respecto es muy ilustrativo lo señalado por Yuji Ijiri (62) cuando enjuicia el principio de dualidad, y comenta que hay dos tipos distintos de partida doble, que podríamos denominar "partida doble clasificativa" y "partida doble causal". La primera puede conducirnos a una partida múltiple mediante la incorporación de más de dos clasificaciones. Respecto a la segunda, señala la causalidad entre un incremento y un decremento de activo es lo que hace doble a la partida doble y que la significación real de este sistema consiste en un impacto en nuestro pensamiento al forzarnos a buscar la cadena causal entre los cambios de los activos.

La partida múltiple clasificativa es, pues, posible lógica y — prácticamente no así la partida doble causal, la cual es doble y nada — más que doble por su propia naturaleza. Aunque como señala Ijiri, uno y otro tipo de "partidas" pueden observarse en la práctica actual de la contabilidad, ésta solo puede ser completamente explicada desde el punto de vista causal.

Por consiguiente, el elemento esencial de la partida doble es la relación causal entre un incremento y un decremento en los recursos —

(62) Ijiri, Y.— The Foundations of Accounting Measurement. Prentice Hall, Inc. Englewood Cliffs. New Jersey. 1.967. pág. 102.

presentes o futuros de una entidad y de las distintas fórmulas empleadas para expresar el principio de dualidad (63):

- a) La lógica de Devine (64), excesivamente general

$$\forall z \exists x \exists y \left[(N)_x \circ (M)_y \right]$$

- b) La conjuntística - Vectorial de Mattessich (65)

$$F(K_i, K_j, t^x) = V_{ij}^x$$

- c) La vieja fórmula jurídica de la teneduría de libros

$$n \quad \boxed{A(\text{Deudor})} \quad a \quad \boxed{B(\text{Acreedor})} \quad n$$

Nos inclinamos por la formulación sagital (cada vez más extendida en contabilidad).

$$Z_i \xleftarrow{n} Z_h$$

En la cual la relación de causalidad aparece directamente expresada sin ningún género de ambigüedades.

Sobre representación y medición. Este tema ha sido tratado por Ijiri (66), cuyas ideas vamos a seguir en la exposición de este punto.

La contabilidad puede concebirse como un sistema para comunicar los hechos o sucesos económicos de una entidad. Comunicación se basa fun

(63) García, M.- Modernas tendencias metodológicas en contabilidad. Revista de Financiación y Contabilidad. Madrid, nº 1, 1.972. pág. 41.

(64) Devine, C.T.- Accounting Theory. Florida 1962. Volumen 1, pág. 30.

(65) Mattessich, R.- Accounting and Analytical Methods. Richard D. Irwin. Homewood. Illinois 1964. pág. 449.

(66) Ijiri, Y.- ob. ci. Capítulo I.

damentalmente en información cuantitativa. Por ello, hay que comprender la substancia de los hechos económicos de una entidad y las reglas de — cuantificación de ellos, así como el nexo entre contables y usuarios de la información contable.

Los sucesos económicos de una entidad pueden representarse por un conjunto organizado de símbolos que son adecuados para la comunicación. Además, la representación debe seguir ciertas reglas de forma que los hechos económicos puedan inferirse de los símbolos. Es por otro lado importante, para nosotros, entender algunos problemas básicos de todo — proceso de representación.

En nuestra vida cotidiana a menudo contamos con cosas que usamos o cosas en las que estamos interesados, porque ellas representan o — significan algo más que ellas mismas. Por ejemplo usamos mapas, porque — representan la superficie de la tierra.

Denominamos a las cosas o fenómenos que usamos para representar otras cosas o fenómenos, sucedáneos (sucedáneo, es sustituir o poner en lugar de otro), y a las cosas o fenómenos representados principales.

Sin embargo, el mismo fenómeno puede ser principal y sucedáneo a la vez. Por ejemplo, podemos contemplar un mapa desde el punto de vista artístico, en cuyo caso el mapa, es principal en sí mismo.

En resumen, un fenómeno dado es principal o sucedáneo, dependiendo completamente de si estamos interesados en el fenómeno en sí, o — en el fenómeno que es representado por el fenómeno en cuestión. El mismo fenómeno puede ser principal para una persona y sucedáneo para otra, o — principal desde un punto de vista y sucedáneo desde otro punto de vista y todo ello a la vez.

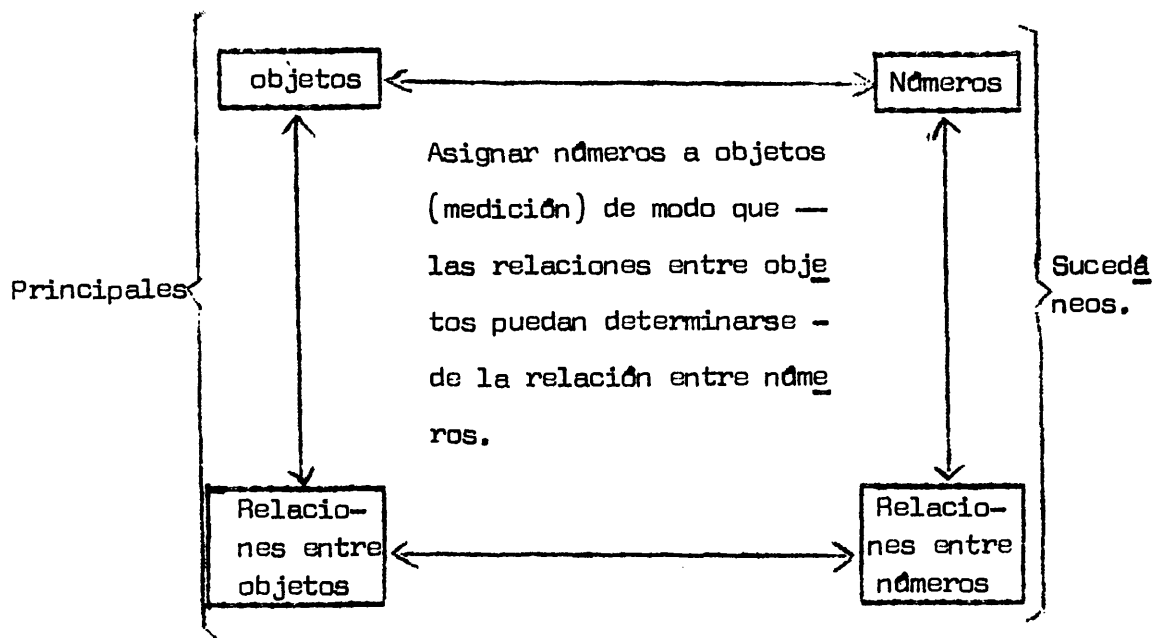
Utilizamos sucedáneos, porque necesitamos: 1) discriminar principales; 2) comunicar el resultado de esta discriminación a otras personas o a nosotros mismos con posterioridad.

Es importante reconocer el hecho de que los productos de un sistema contable son siempre sucedáneos, son útiles solo porque representan principales, por ejemplo, hechos económicos de una entidad.

A continuación, Ijiri analiza las condiciones que deben darse para considerar a una representación perfecta o imperfecta, limitándonos a señalar aquí que esta distinción no puede obtenerse a través de las propiedades de una regla de representación dada per se, sino que depende de la partición del conjunto de principales. Además debe precisarse que el hecho de que la representación sea imperfecta no significa necesariamente que sea totalmente inútil y por el contrario, puede hacerse operativa con cierta información complementaria.

Una vez que Ijiri trata el tema de la representación y el lenguaje, pasa a ocuparse de la medición y considera que es un idioma especial que representa fenómenos reales por medio de números y relaciones entre números que están predeterminadas en un sistema numérico. El punto crucial en medición es el siguiente: en una representación por idioma, tenemos un conjunto de objetos y un conjunto de relaciones entre los objetos por medio de los que queremos identificar los principales. Ejemplo, el inventario (mcas) a fin de enero puede representarse por I_1 o bien por la frase "inventario enero". Sin embargo en medición, el método por el cual las relaciones entre objetos se representan, es diferente del método usado en el idioma ordinario. Primero elegimos un conjunto de símbolos especiales llamados números para este especial propósito y establecemos una relación entre números. Entonces elegimos un número y le asignamos al símbolo del ob-

jeto, como si el objeto tuviese la propiedad representada por el número,
que es independiente de las propiedades que otros objetos tengan. Por -
 ejemplo decimos, la cantidad de existencias de generos en enero es 0; la
 cantidad de existencias de géneros en mayo es I. Aunque éstas medidas -
 puedan parecer que son independientes es importante resaltar que el pro
pósito de la medición es representar la relación o relaciones dadas en-
tre objetos por la relación o relaciones predeterminadas entre números.



Generalicemos la definición de una medición perfecta.

Tenemos un conjunto X de objetos x , y K relaciones $P_1, P_2, P_3, \dots, P_k$ entre los objetos en X . Tenemos también un conjunto N de números n , y K relaciones $S_1, S_2, S_3, \dots, S_k$ entre los números en N . Queremos re
 presentar cada una de las K relaciones entre los objetos, por la corres
 pondiente relación entre números; ejemplo P_1 por S_1 — P_k por S_k . -
 Hacemos esto asignando un número n en N a cada objeto x en X . Queremos
 hacer esto de modo que, si la relación entre objetos les liga, la corres
 pondiente relación entre los números asignados a los objetos les liga; y

si la relación entre los objetos no contiene, la relación entre los números asignados a los objetos no liga.

Una perfecta medición no existe necesariamente para un par de relación P entre objetos y una relación S entre números. Por ejemplo, si P es una "relación mayor que" entre objetos y S es una relación para números positivos no hay medición perfecta, ya que P es una relación de dos variables, mientras que S es una relación de una variable. En general, P y S deben tener el mismo número de variables (a menos que alguna de las variables permanezca en una o ambas relaciones). Sin embargo, tener el mismo número de variables no es suficiente para garantizar la existencia de una medición perfecta. Por ejemplo, si P es una "relación mayor que" entre objetos y S , es una "relación de igualdad" entre números, no hay medición perfecta ya que S es simétrica ($n_1 = n_2$ si y solo si $n_2 = n_1$) y P es asimétrica ($x_2 \not> x_1$, si $x_1 > x_2$).

Es evidente que el análisis de la vinculación entre un conjunto de principales P y un conjunto de sucedáneos S implica complicados problemas que han sido desarrollados básicamente en el campo de las matemáticas, especialmente en la teoría del modelo.

Ijiri en el capítulo que comentamos, también señala algunos errores sobre medición, resaltando aun más, determinados aspectos a los que ya nos hemos referido, pero que por su importancia, indicamos a continuación.

Primero, la medición no se refiere a un solo objeto. Se refiere a las relaciones entre objetos, aunque un número es asignado a un objeto y aunque en apariencia tal asignación parezca que no tiene nada que ver con los otros objetos contemplados. La medición es como una línea te

lefónica que va solo a la terminal, pero cuyo propósito es hacer conexión con otras partes. Un número asignado a un objeto no tiene significado a menos que se compare con otros números asignados a otros objetos y a menos que la relación entre estos objetos se infiera propiamente de la relación entre éstos números.

Segundo, una simple asignación de números o objetos no conlleva nada a menos que se especifique que la relación entre números se usa para representar la relación entre objetos. Desafortunadamente esto no siempre se hace en la práctica corriente y la confusión surge a menudo. Por ejemplo, supóngase que la medida de propiedad del objeto A es 10 y la medida de la misma propiedad del objeto B es 20, ¿qué podemos inferir de esto sobre la relación entre los dos objetos? Nada puesto que no conocemos qué relación entre objetos es representada por qué relación entre números.

Un buen ejemplo es una medida de eficiencia de coches A y B que a veces se diseña arbitrariamente. La información que la medida de la eficiencia del coche A es 10 y que la del coche B es 20 no significa nada, excepto posiblemente que la eficiencia de los dos coches es diferente. No podemos decir que el coche B es más eficiente que el coche A, ya que la relación "menos que" entre números puede usarse para representar la relación "más eficiente" entre los objetos. De otro modo, las dos medidas — pueden indicar que el coche B es la mitad (o dos veces) tan eficiente — que el coche A, que tiene significado si la eficiencia se mide en términos de gastos de mantenimiento. Estas medidas de eficiencia pueden ser multiplicativas. Si la medida de la eficiencia del coche C es 200, esto puede indicar que el coche C es tan eficiente como el coche A y el B combinados, lo que tiene significado si la medida se concreta en términos —

del recíproco de la probabilidad de avería en un período dado. (la probabilidad de avería del coche C es igual a la probabilidad de avería de los coches A y B). Es pues fundamental en medición, especificar qué relación principal, se representa y por qué relación sucedánea.

Tercero, el problema de medición se confunde a menudo con el problema de comprensión del fenómeno en el mundo real. No podemos representar mediante números, fenómenos que no conocemos. Que el problema de medición, es estrictamente un problema de representación que viene detrás de las relaciones entre objetos, está claramente comprendido. Tal comprensión de la relación entre objetos o más generalmente comprensión del fenómeno del mundo real, puede obtenerse sin un sistema de medición, aunque un sistema de medición puede ayudarnos a estudiar el fenómeno. Es to es especialmente importante en la medición contable. Un sistema útil de medición contable no puede desarrollarse a menos que los esfuerzos sean hechos para comprender las relaciones subyacentes entre los fenómenos de los negocios.

2.2. MEDICION EN PERIODOS DE FUNCIONAMIENTO.

Hemos expuesto en el apartado anterior, unas ideas generales que apuntan a un enfoque amplio de la materia contable con el fin de poner de manifiesto como señala Ribero (67) citando a los tratadistas norteamericanos T.H. William y C.H. Griffin (68), que una teoría general de la contabilidad suficiente para soportar los numerosos mecanismos de esta disciplina, aún no está lograda; estos autores opinan que no existe una auténtica consistencia interna entre las estructuras teóricas de la

(67) Ribero, J.- Contabilidad Financiera, I.C.E. Madrid. 1973. pág. 3.

(68) T.H. Williams y C.H. Griffin.- The Mathematical dimension of accountancy.- South Western Publishing Company . Cincinnati. 1964.pág. 1.

disciplina contable para poder explicar los múltiples aspectos de la contabilidad.

Al estudiar algunos autores, como será el desarrollo futuro de la contabilidad, consideren que nuestra disciplina en su más amplia dimensión, está dividida esencialmente en dos partes:

1. La contabilidad es un mecanismo o sistema de estructura que puede ser capaz de representar modelos contables formados por una red de variables interdependientes.

2. La contabilidad consiste en una proliferación de aplicaciones que proceden de esa estructura básica.

Y como señala Ramos (69) al tratar de la polémica en la teoría de la determinación contable del coste, hay que plantearse la cuestión - en base a un principio finalista. A veces los sistemas contables tradicionales, constituyen un compromiso mediante el cual se pretende capacitar al sistema para una tal función "multifinalista" llegándose con ello a soluciones híbridas, insuficientes y hasta en algunos casos dañosas, - que favorecen unas finalidades a costa de otras y son causa de interminables polémicas sobre si esta o aquella práctica son "correctas", las cuales carecen de sentido si de antemano no se fija el propósito específico a alcanzar con el sistema considerado. Por consiguiente, termina Ramos, - glosando a Mattessich (70) es presumible que en el futuro las soluciones se busquen en la línea de sistemas contables "monofinalistas" interrelacionados.

(69) Ramos Díaz, F.J.- Prólogo al Tratado de Contabilidad Industrial de Bourguin.- I.C.E. Madrid 1967. pág. XIV.

(70) Mattessich, R.- Ob. cit. pág. 8.

Estas consideraciones sobre las funciones monofinalistas o multifinalistas de los sistemas contables son muy importantes y deben tenerse muy en cuenta en el marco de la problemática de la medición de la renta empresarial, ya que al pretender hacer operativa dicha medición a efectos o con fines tributarios o fiscales nos encontraremos con cuestiones de principio que oscurecerán los razonamientos parciales y las conclusiones que se obtengan al elaborar los modelos correspondientes, ya que los criterios de gestión de la entidad (que tratarán de ser reflejados en el modelo contable) en múltiples facetas serán incongruentes con los criterios inspiradores de la fiscalidad.

Nos corresponde ahora centrar el tema concreto del presente trabajo, como una aplicación específica del sistema general contable.

2.2.1. HACIA UN CONCEPTO CONTABLE DE LA RENTA.

Es notorio que la contabilidad, hasta época reciente ha referido sus construcciones al ámbito empresarial fundamentalmente. En este campo, como señala Quesnot (71) ha tratado de conseguir tres finalidades principales: determinar la situación patrimonial; determinar los resultados; y determinar los precios de coste.

Estos tres aspectos se consiguen a través del instrumento básico de representación y medida que es la cuenta, conduciendo al balance, expresión sintética de la situación económica del ente de que se trate.

No vamos a entrar aquí, en polémicas sobre los distintos fines específicos o tipos de información principales que pueden obtenerse de -

(71) Quesnot, L.- Administración Financiera, Labor, 1.947. pág. 360.

de la contabilidad, véase a estos efectos por ejemplo, el artículo de F. Nicholls sobre "Falta de importancia del Balance" (72), ya que en definitiva, como indica Sigaut (73) la selección de la información que debe suministrar la contabilidad debe obedecer a la ley de la utilidad y como tal es un tema eminentemente subjetivo.

A los fines de nuestro trabajo, la medición de la renta empresarial, hemos de manejar aquellas ideas e instrumentos contables más idóneos para conseguir dicho fin.

A nosotros ahora lo que nos preocupa es la existencia de una - empresa que surge en un momento dado con un patrimonio, realiza unas actividades y en otro momento posterior se extingue; como consecuencia de los actos de gestión se originan unas corrientes de ingresos y gastos - que suponen alteraciones en la situación patrimonial y en definitiva, generan un resultado y una nueva situación patrimonial.

Como indica Fernández Pirla (74) la creación de una empresa supone, en definitiva, la inmovilización de dinero en sentido amplio, esto es, de medios de pago que son necesarios para la adquisición de los elementos patrimoniales que van a combinarse en el proceso empresarial y para la realización de una capacidad de compra (pago de salarios, sueldos, gastos, etc.) por parte de la empresa.

La formación de la combinación productiva que tras de un estudio técnico-económico se considera más conveniente en el momento inicial

(72) F. Nicholls.- Falta de importancia del Balance. Certified Accountants Journal 1,970.

(73) Sigaut, J.- La comptabilization des quantites en partie double. pág. 51. (Citado por Wlaeminck en Historia de la Contabilidad. EIES. Madrid 1961. pág. 344).

(74) Fernández Pirla, J.M. Teoría Económica de la Contabilidad EIES. Madrid 1957. pág. 131.

de la vida de la empresa para la obtención del lucro, exige la realización de adquisiciones, y, en definitiva, la inmovilización de los recursos que la empresa ha de obtener en su financiación originaria. La empresa, pues, implica ante todo una inmovilización financiera, esto es, una inmovilización de disponibilidades o recursos que quedarán afectas al desarrollo de la empresa, y que no podrán recuperarse durante la vida de ésta, sin riesgo de mermar su capacidad productiva y su eficacia económica.

Esta inmovilización de recursos se efectúa, con un fin claro y determinado: la obtención de un lucro o rédito que retribuirá al capital afectado o inmovilizado en la empresa.

Pero el capital inmovilizado en la empresa no permanece constante a lo largo de la vida de aquella, sino que con motivo de la gestión empresarial va variando en el tiempo.

La variación experimentada en la cuantía del capital de la empresa viene dada por múltiples causas, todas las cuales nos son ya conocidas; ampliación de los medios de acción de la misma como consecuencia de reestructuraciones de ella; inversamente, reducciones estructurales en la empresa con la consiguiente liberación de recursos o para enjugar pérdidas. A su vez, la ampliación de la inmovilización financiera puede venir dada o por aportaciones del exterior (préstamos, ampliaciones de capital) o mediante la capitalización de beneficios.

La variación del capital financiero de la empresa se verifica en el tiempo. Se pretende entonces buscar una relación funcional entre las variaciones del tiempo y las variaciones de la inmovilización financiera o capital de la empresa; como señala Fernández Pirla (75), en este

(75) Fernández Pirla, J.M.- ob. ci. pág. 132.

sentido se ha destacado en el orden económico contable el profesor italiano Giuseppe Palomba.

Si consideramos que el proceso de formación del rédito o resultado de la empresa, y consiguientemente la variación del capital de la misma, tienen un carácter continuo, aunque su registración contable y — aún los actos o manifestaciones de su formación (compras, ventas, pagos de salarios, etc.) aparezcan como intermitentes (76), podemos hacer una formulación matemática del proceso general de capitalización operado en la empresa, obteniendo de esta forma una función general de variación — del capital de la empresa en función del tiempo. El estudio general de — la cuestión ha sido efectuado por el economista inglés W.S. Yevons(77).

Si designamos por $y(t)$ el capital empresarial en su versión financiera o estrictamente cuantitativa, variable en función del tiempo, — podemos definir un tanto medio unitario y temporal, es decir, un rendimiento medio por unidad monetaria y de tiempo, referido al instante t de vida de la empresa en la forma siguiente:

$$\rho(t) = \frac{\Delta y(t)}{\Delta t} \cdot \frac{I}{y(t)}$$

y calculando el límite de dicha expresión cuando $t \rightarrow 0$ tendremos:

$$\lim_{\Delta t \rightarrow 0} \rho(t) = \lim_{\Delta t \rightarrow 0} \frac{\Delta y(t)}{\Delta t} \cdot \frac{I}{y(t)}$$

(76) Zappa, G.— Il reddito di impresa. Ginevre. Milan 1950. pág. 84.

(77) W.S. Yevons.— The Theory of Political Economy (Citado por F. Pirla. Ob. cit. pág. 132).

y si convenimos en designar por $\delta(t)$ el límite de $\rho(t)$ cuando Δt tiende a cero, será =

$$\delta(t) = \frac{dy(t)}{dt} \cdot \frac{1}{y(t)}$$

que puede darse en forma diferencial así =

$$\frac{dy(t)}{y(t)} = \delta(t) \cdot dt$$

ecuación diferencial que, integrada, dará:

$$\int \frac{dy(t)}{y(t)} = \int \delta(t) \cdot dt + K$$

donde K es una constante arbitraria, pero que al verificarse la integración en el campo de variabilidad de $t(0, t)$ viene dada por condiciones iniciales en la forma: $K = 1, y(0)$; hallando antilogaritmos tendremos:

$$y(t) = y(0) \cdot e^{\int \delta(t) \cdot dt}$$

en donde $y(0)$ representa el valor del capital en el origen o momento inicial, $y(t)$ el valor del mismo en el momento t y $\delta(t)$ el tanto instantáneo de capitalización.

Como señalabamos antes Palomba llega a una formulación matemática del beneficio, partiendo de la consideración del neto patrimonial como una función del tiempo. A continuación exponemos, siguiendo a Ribero (77) un resumen de la formulación citada.

(77) Ribero, J.- Ob. ci. pág. 362.

De acuerdo con la terminología expuesta de Yevons, podemos obtener $Y'(t)$, es decir la primera derivada de $Y(t)$ con respecto al tiempo. $Y'(t)$ tiene el significado en el terreno continuo de renta generada. Hemos de añadir que dicha corriente de ingresos viene contrarrestada por otro flujo, de signo contrario, compuesto por los costes reales y estimados, habidos en el período. Dichos costes pueden incluir elementos que tradicionalmente eran considerados como beneficio: retribución del capital propio, bonificaciones al empresario (sueldo del empresario), etc., pero que no forman parte del beneficio definido como remanente de la empresa.

Siguiendo al profesor Palomba, diremos que el beneficio propiamente dicho, está compuesto por las aceleraciones en el flujo de rentas que no son absorbidas por una aceleración paralela del flujo de costes. Analíticamente, esta aceleración viene dada por la derivada segunda de $y(t)$ con respecto al tiempo: $y''(t)$. Esta variable está compuesta por una serie de elementos tales como remuneraciones adicionales al empresario, incrementos en el patrimonio neto, etc.

El valor de $y'(t)$ e $y''(t)$ es calculado subjetivamente por el contable y depende por lo tanto, de un parametro λ que representa el criterio elegido.

Palomba llega de este modo a establecer la cuenta de pérdidas y ganancias con la siguiente formulación:

$$\int_t^H y'(t) dt \quad \left| \quad \sum_{in}^n P_i W_i \right. \\ R(\alpha)$$

en donde: H : costes reales (por ejemplo salarios)

$\int_t^{t_0} y'(t) dt$, representa la suma de los costes estimados.

En efecto, hemos dicho anteriormente que la corriente de ingresos viene contrarrestada por una corriente de gastos de igual cuantía, pero de signo contrario. Por lo tanto, ésta expresión es válida para ambos conceptos.

$\sum_{i=1}^n P_i W_i$ representa los ingresos (en el caso de las ventas, P_i es el precio unitario y W_i el número de artículos vendidos).

$R(\alpha)$ es el inventario final de existencias. Al intervenir un criterio de valoración en su confección depende también del parámetro α .

El beneficio propiamente dicho aparecerá entonces como la diferencia entre el Haber y el Debe de esta cuenta:

$$\int_t^{t_0} y''(t) dt = \left[\sum_{i=1}^n P_i W_i + R(\alpha) \right] - \left[H + \int_t^{t_0} y'(t) dt \right]$$

y será igual a la suma de las aceleraciones surgidas por la corriente de ingresos que no viene seguida por una aceleración paralela de la corriente de gastos. Este será el remanente de la empresa o renta residual. Al aparecer el parámetro α en las dos integrales y en $R(\alpha)$, vemos que la determinación del beneficio es un acto subjetivo dependiente de un parámetro representativo del criterio del contable.

También como consecuencia de lo expuesto, Palomba, llega a concretar la siguiente ecuación diferencial:

y (t) = A(t)y'(t) + B(t)y''(t), en la que A(t) tiene un significado

estrictamente financiero y puede asimilarse al valor de una renta cierta de una unidad monetaria percibible por t años, mientras que $B(t)$ tiene un significado actuarial y sería asimilable al valor actual de una renta monetaria contingente percibible durante todo el período de tiempo en el cual la empresa vive bajo el sistema específico de condiciones en el que se da la aceleración del flujo definida.

Con posterioridad a los trabajos citados, Palomba, ha realizado un trabajo sobre la "medida contable del Capital" (78) en el que continúa sus investigaciones sobre esta materia, partiendo de los análisis precedentes.

Así en las consideraciones preliminares de su último estudio, — señala su objetivo tendente a obtener la medida contable del capital, — por los métodos distintos, que él concreta, como la determinación temporal del beneficio neto y la definición "spatiale" del beneficio neto. Con — ayuda de los instrumentos matemáticos precisos, expone sus ideas sobre — ambos métodos y a continuación examina las divergencias "spatio-temporales" del capital, y también la sutura o unión entre ambos, consiguiendo la integración y discusión de la ecuación "spatio-temporal" del beneficio neto.

También analiza la configuración estructural de los balances, — considerando la relación entre ésta y la matriz de transformación que a ella está ligada, poniendo por último de manifiesto la evolución de una estructura de balance y la del consiguiente status patrimonial.

(78) Palomba, G. — "La mesure comptable du capital. Revista D'Economie Appliquée n° 4. 1.972.

Hasta aquí hemos expuesto unas ideas abstractas sobre la evolu
ción en el tiempo del capital o fondo de valores que constituyen el pa-
trimonio de la empresa. Pues bien, a la contabilidad le corresponde la -
concreción y el análisis de las mismas para ofrecer información sobre -
los aspectos que se juzguen de interés, por los posibles usuarios de la
citada información.

Hemos visto que el capital de una entidad evoluciona a lo lar-
go del tiempo. Ahora bien, ¿cuáles son las causas de esa evolución?; ¿có
mo deben medirse?. En una primera aproximación podríamos indicar que de-
bido a los actos de gestión empresarial, el capital evoluciona al surgir
una corriente de doble signo positiva y negativa (ingresos y gastos). -
Sin embargo, en seguida vemos y así lo concretó acertadamente Schmalenbach
que al lado de las causas endógenas, existen otras exógenas que también
deben tenerse en cuenta (por ejemplo, depreciación monetaria, innovacio-
nes, cambios estructurales, etc.); y en definitiva, puede concebirse a la
empresa como un conjunto armónico, como un órgano de la economía, como -
se plantea Schmidt y desde tal punto de vista unitario, ser concebido y
medido; es decir, con este enfoque, no enjuiciamos a la empresa como me-
ra agregación de elementos, sino como una unidad que tiene sentido rela-
tivo en función de su eficiencia como parte del conjunto total en que es
tá inmerso.

He aquí, un amplio panorama que nos indica varias vías o cami-
nos a seguir cuando pretendamos seguir la evolución del capital o fondo
de valores de una empresa a lo largo del tiempo. Estas ideas deben que-
dar claras, ya que al plantearse el modelo o sistema contable hay que de
limitar el campo y los principios del mismo, tratando de conseguir un -
producto monofinalista, ya que de lo contrario, las conclusiones serían
híbridas y al tratar de ser polivalentes serían imprecisas.

Cuando pretendemos definir la renta, acudimos a la ciencia económica y por ser susceptible de medición también puede calificarse, como noción contable.

De momento, nos parecen suficientes para nuestro intento, las nociones de Hicks, ya expuestas en el primer capítulo. Más adelante iremos delimitando los conceptos.

Así, Hicks, indica que la renta concreta de la empresa, puede ser definida ex-ante, como la suma máxima que el empresario estima poder consumir periódicamente, en términos reales y sin empobrecer la empresa. Ex-post, la renta concreta de la empresa es la suma máxima que el empresario puede deducir en términos reales al fin del período sin empobrecer la empresa, más lo que ha invertido neto de amortización en el curso de ese período.

Tal concepto lleva consigo, naturalmente, una parte no despreciable de subjetividad. En una primera aproximación, se puede especialmente, medir de una manera apropiada por el resultado de la explotación, es decir, la diferencia entre los flujos de entrada y salida del período (o de ingresos y gastos), teniendo en cuenta las diferencias de stocks; o bien por la diferencia de valor del capital al fin y al comienzo del período.

2.2.2. PERIODIFICACION.

Concretamos en el apartado anterior las posibilidades de medir la renta de la entidad por dos procedimientos distintos: uno, consiste en la consideración y medida directa de las dos corrientes de contrario signo que concurren en la formación del resultado, valorando las mismas -

con un mismo patrón monetario de medida; otro consiste en hallar la diferencia entre el valor capital de la entidad al terminar el período al — que referimos nuestra observación y el capital inicial en la misma bajo un supuesto, naturalmente de permanencia en las condiciones macroeconómicas y del mantenimiento, en todo caso de la eficacia del capital de la entidad, esto es, bajo las condiciones de mantenimiento del valor del dinero, conservación de la capacidad productiva o eficiencia del capital y mantenimiento así mismo de su valor de liquidación.

La valoración de las corrientes citadas se realiza por procedimientos contables, mediante la periodificación de ingresos, egresos, costes y rendimientos habidos, y tiene dos características fundamentales:

a) la tarea a realizar va a conducirnos a la obtención de una magnitud (la renta o resultado) esencialmente relativa, consecuencia de unas conjeturas sobre el acontecer económico de la entidad y resultante por consiguiente, de un proceso de estimación y valoración.

b) ese resultado es también temporal, es decir, se refiere a — una unidad o período de tiempo, al que se denomina ejercicio económico, pretendiéndose, al calcular el resultado temporal, la independización del ejercicio considerado, de todos los que le preceden y siguen.

De esta forma, se llega a la creación del concepto resultado — periódico o resultado del ejercicio de la entidad; creación artificial — que escinde por razones de naturaleza práctica, el concepto unitario de beneficio o renta, que concebido en su auténtico significado económico, — es magnitud única definible tan solo al final de la vida de la entidad.

Para concretar el carácter artificial y convencional del resul

tado periódico, podemos glosar las ideas de Ceccherelli (79) que pone de manifiesto, al tratar del capital como fondo de valores y sus variaciones (Capital y Renta), que mientras en una sola operación financiera el capital empleado mantiene firme su medida primitiva y conserva su autonomía respecto a la renta que produce, el capital neto de la empresa pasa, en su funcionamiento, por continuas variaciones, y por eso el concepto de capital, tomado en sentido de valor determinado por la diferencia entre los componentes activos y pasivos, absorbe el concepto de renta, o especificando más, los conceptos de pérdidas y utilidades del ejercicio.

Además, la empresa tiene una vida "teóricamente" definida; debería durar hasta que todos los medios invertidos en su organización permanente hubiesen sido completamente apurados y los correspondientes costes transformados en ingresos monetarios, ya indirectamente, mediante el disfrute de ellos o su explotación en el proceso productivo, ya eventualmente, mediante la venta de sus residuos inservibles.

Si se considera la empresa, en este su período total de vida, el capital se determina en los dos únicos momentos estáticos que corresponden a la realidad, o sea al principio y al término de las operaciones: se pasan por alto las variaciones intermedias, adoptando la medida inicial como expresión monetaria de los costes invertidos y la medida final - como expresión monetaria de los ingresos obtenidos y como síntesis de todas las variaciones porque ha pasado el fondo original, y en este momento final es cuando podría distinguirse el concepto de resultado, cuantitativamente, del capital.

(79) Ceccherelli, A.- El lenguaje del balance. I.C.J.C. pág. 100.

En resúmen podemos indicar que la noción relativa del benefi-
cio o renta de empresa está presente en casi todos los tratadistas que -
se han ocupado de estos estudios, ya procedentes del campo de la Econo-
mía o de la Contabilidad.

Sin embargo, también conocemos, como por diversos motivos, con-
veniencias de gestión, legislativos, de relaciones de la entidad con sus
propietarios y terceros en general, debe procederse a la medición periódica
de la renta.

De lo indicado anteriormente, se infiere claramente que el resul-
tado período o de ejercicio no puede ser en ningún caso la consecuen-
cia automática de una mecánica operatoria contable (80). El resultado del
ejercicio es al contrario, la consecuencia del establecimiento de una se-
ria de premisas referentes al propio acontecer económico de la empresa y
de la aplicación de unos criterios de valoración relativos que informa-
rán el proceso de captación contable de aquel acontecer.

Quesnot (81) que define al beneficio o renta como la porción -
disponible del producto de una empresa que el industrial puede consumir
sin comprometer ni el valor mínimo de realización que el Activo debe re-
presentar para atender a su explotación normal ni la ejecución de los com-
promisos ya adquiridos y asegurados por los productos futuros de esta ex-
plotación, nos explicaba ya la noción relativa del beneficio, entre otros
motivos por apoyarse en el concepto de coste, en el cual al lado de con-
sumos exactamente mensurables, existen otros que son susceptibles de una
apreciación subjetiva, más o menos fundada y consecuencia precisamente -

(80) Fernández Pirla, J.M.- Ob. ci. pág. 141.

(81) Quesnot, L.- Ob. ci. pág. 364.

de esa periodificación tan artificial que es necesario realizar de la vida económica de la empresa.

Respecto al tema de la periodificación propiamente dicho, hay que tener en cuenta que si planteamos el tema desde el punto de vista de la gestión de la entidad, se concretará en el tiempo de la forma que se considere conveniente en función de las citadas necesidades de gestión.- Ahora bien, con carácter general y por circunstancias legales nos encontramos con un planteamiento mínimo del tema de la periodificación que se concreta en el establecimiento del denominado ejercicio económico. La duración normal del ejercicio es el año o período de 12 meses y coincide - normalmente con el año natural de 1 de enero a 31 de diciembre, si bien es recomendable elegir, según la naturaleza de la empresa el ejercicio - que facilite y simplifique las operaciones de inventario; en realidad el término del ejercicio debería corresponder con el punto más bajo del nivel de actividad de la empresa.

Entre los estudios que se han formulado en relación con el ejercicio económico, merecen citarse entre otros, los llevados a efecto en - Norteamérica por el Natural Business Year Council. Este Comité propone - la siguiente definición: el ejercicio económico natural de una empresa - es el período de doce meses consecutivos que finaliza cuando sus actividades mercantiles alcanzan el punto más bajo en su ciclo anual; añade, - que al final de este período, las existencias en almacén, los saldos pendientes de cobro, la producción y las ventas, normalmente deben haber - llegado a su cifra mínima anual. El mencionado Consejo, supervisó el estudio iniciado en 1938 y 1939 sobre las variaciones estacionales de las actividades mercantiles por la Research Statistical Division of Dun Bradstreet Inc., que dió como resultado la confección de una relación de diver

sas industrias en que se proponían las fechas de cierre de ejercicio más recomendables para cada una de ellas. El trabajo del susodicho Consejo - contiene, además, los argumentos a favor y en contra de la adopción del año económico natural como ejercicio fiscal para las empresas.

Otra cuestión planteada con respecto al ejercicio económico es su duración. Además de lo indicado anteriormente sobre este tema, puede indicarse que en determinados casos concretos, y a título excepcional el período de doce meses se considera insuficiente.

2.2.3. MODELO DINAMICO.

Vamos a referirnos ya, en concreto, a los modelos de medición de la renta empresarial.

En líneas anteriores, se han esbozado los dos caminos fundamentales, para realizar dicha medición, que denominaremos: dinámico y estático-comparativo. En este apartado nos referimos al primero de ellos.

2.2.3.1. Aspecto conceptual.

Desde un punto de vista dinámico, puede definirse la renta empresarial, como la diferencia entre los ingresos o rendimientos y los costes o quebrantos imputables a aquella en un período o ejercicio.

Los ingresos o rendimientos u outputs, son la contraprestación por la venta de productos o prestación de servicios, así como la gestión patrimonial, que constituye el objeto de la entidad.

Los costes o quebrantos u inputs son la expresión monetaria — del consumo de medios productivos o factores precisos para la obtención

de los ingresos o la gestión patrimonial.

De forma sintética podemos exponer el modelo dinámico de la siguiente manera:

Partiendo de la observación de que en el ejercicio se han producido unos ingresos y costes (entendidos ambos en sentido económico, no financiero de cobros y pagos), tendríamos: $R = IP - CP$; es decir, el resultado como diferencia entre ingresos y costes del período. Si bien, en algunos casos, estos ingresos o costes del período vienen dados directamente, en otros hay que perfilar que algunos ingresos o costes producidos en el período corresponden a otros posteriores, y análogamente ingresos o costes obtenidos en períodos anteriores que corresponden al actual. En los costes al comienzo y fin del período conviene distinguir entre los - incorporados al coste de los productos y los no incorporados al mismo, y además los que corresponden a productos en curso de fabricación y los acumulados en Stocks. Por último entre los costes evidentemente van computadas las pertinentes amortizaciones del activo inmovilizado que procedan.

Así denominando:

I.- Ingresos brutos obtenidos

I_i e I_f a los ingresos obtenidos respectivamente en períodos anteriores que corresponden al actual o posteriores, y los obtenidos en el período que corresponden a otros posteriores.

C, costes brutos producidos en el ejercicio, incorporados al coste de productos o servicios y no incorporados.

$C_i(i)$, $C_f(i)$ costes al comienzo y fin del período respectivamente, incorporados a producción en curso.

S_i, S_f , costes acumulados en existencias de productos al comienzo y fin del período.

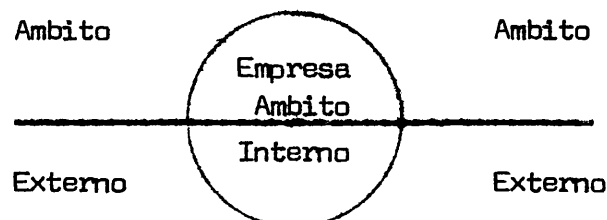
$C_i (ni), C_f (ni)$, costes al comienzo y fin del período respectivamente, no incorporados al coste de producción en curso.

Tenemos:

$$R = IP - CP = \left(I + I_i - I_f \right) - \left(C + C_i(i) - C_f(i) + S_i - S_f + C_i(ni) - C_f(ni) \right)$$

$$R = (I - C) + (I_i - I_f) + (C_f(i) - C_i(i)) + (S_f - S_i) + (C_f(ni) - C_i(ni))$$

La ecuación anterior es desarrollada por la contabilidad; en base de los principios de la partida doble, con los recursos de la teoría de las cuentas y las diversas técnicas de aplicación a su alcance. El estudio clásico concebía a la disciplina contable aplicada a la empresa como un todo unitario en el que se recogía todo el proceso económico que llevaba a cabo el ente considerado. Así la adquisición de las fuentes de financiación, factores productivos permanentes y no permanentes; producción, venta; y movimiento financiero de cobros y pagos, débitos y créditos, era examinado con una visión de conjunto, pero siempre en sentido unitario. Por el contrario, con posterioridad a los clásicos, se ha profundizado en el análisis contable de la empresa, fundamentalmente debido a que la complejidad de las actividades empresariales han requerido una información más detallada que en tiempos pasados. Así, en el gráfico se pone de manifiesto el proceso de circulación de la empresa y como pueden diferenciarse dos ámbitos:

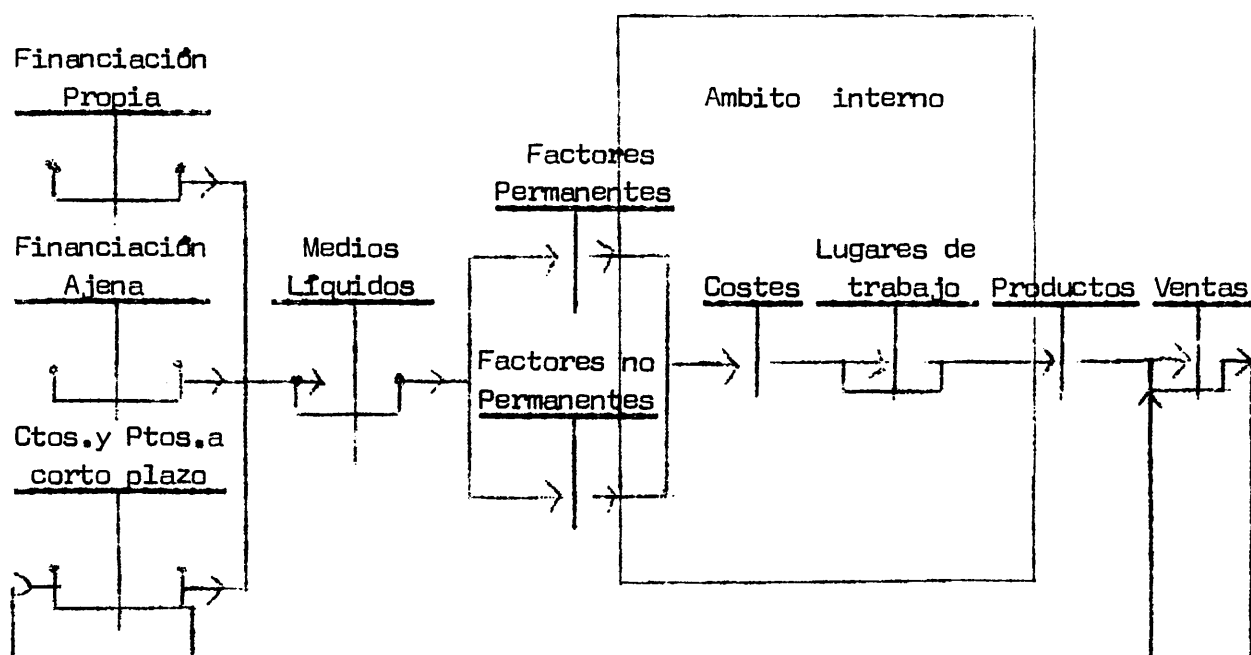


En efecto la empresa tiene relaciones con el exterior por un lado en la adquisición de los medios financieros y de factores productivos permanentes y no permanentes; por otro, en la venta de sus productos o servicios. Este es el ámbito externo.

Ahora si consideramos una empresa de fabricación, además de sus relaciones externas, efectúa un proceso interno de formación de valores, constituido por la realización del proceso productivo, desde que son puestos a disposición de la empresa los factores de producción, su tratamiento tecnológico y elaboración de productos.

Pues bien, la contabilidad distingue hoy día ambos aspectos, por lo que puede analizarse la renta de la empresa, por estos dos caminos.

Gráficamente:



Pues bien, el ámbito interno, es tratado por la denominada contabilidad interna, analítica, de costes, industrial, de explotación o —

simplemente, contabilidad del ámbito interno; y el ámbito externo es tratado por la denominada contabilidad externa, general, financiera, o simplemente, contabilidad del ámbito externo.

No podemos efectuar en este trabajo, por razones obvias, un análisis detallado del modelo contable, siguiendo las distintas fases que se manifiestan en la gestión empresarial (puede verse para ello, el modelo de Plan General de Contabilidad aprobado recientemente en el Consejo de Ministros del pasado 9-2-1.973).

En este trabajo vamos a limitarnos a exponer las cuestiones básicas que consideramos de interés para un conocimiento de la medición de la renta empresarial.

2.2.3.2. Componentes positivos: ingresos.

La determinación de los componentes que intervienen en la medición de la renta se efectúa en base de unos postulados fundamentales que podemos resumir en los siguientes: (ésta cuestión es tratada de forma diversa por los distintos autores; así Mattessich (82) concreta 18.

a) postulado de continuidad.

La medición corresponde a un período o ejercicio que adquiere su verdadero significado como un intervalo temporal que procede del pasado y va hacia el futuro y en consecuencia la entidad se encuentra en funcionamiento, siendo su objetivo la continuidad del mismo.

(82) Mattessich, R.- Ob. ci. pág. 32.

b) postulado monetario.

La medición debe referirse a un conjunto de operaciones y resultados expresados monetariamente de forma homogénea; es decir que la unidad de cuenta o de medida debe mantenerse con valor constante, ya que de lo contrario las agregaciones de diversos componentes será inconsistente.

Es evidente la ausencia casi absoluta en la realidad de nuestro tiempo del cumplimiento de este postulado por lo que deberá de realizarse un tratamiento específico de este tema para adaptarnos a la citada realidad.

c) postulado de realización.

Se refiere a que el beneficio o renta, se "realiza" con los ingresos, y unicamente deben computarse en el periodo los ingresos realizados en el mismo.

Esta cuestión es fundamental y por ello vamos a exponerla con amplitud, siguiendo un trabajo muy interesante de Galassi (83).

El postulado a que nos referimos afirma que el beneficio se — "realiza" con los ingresos; de aquí se deriva que solamente en el momento de la "realización" de estos puede ser manifestado el beneficio.

A causa de la incertidumbre sobre las entradas futuras que miden los ingresos, se aceptan normas específicas para su determinación, — basadas en la "evidencia verificable y objetiva".

(83) Galassi, G.— El postulado de la realización en la doctrina empresarial norteamericana. Técnica Contable 1.968 (que reproduce la publicación de Studi e Ricerche di Economia e Comercio, Parma 1.966.

Estas dos condiciones, ejecución de la actividad económica y - objetividad de la medición, se tendrían en diversas fases del ciclo productivo, como por ejemplo, al tiempo de la entrega del producto o de la ejecución del servicio, o anteriormente, que darían a conocer la consecución de los ingresos, precedente necesario para su determinación (84).

La expresión "realización de los ingresos" se entiende con diversas acepciones: a) consecución de los ingresos; b) determinación de los ingresos en sentido lato; c) determinación de los ingresos una vez - producido el cambio o transacción.

Esta última acepción es la más generalizada, considerándose la determinación del ingreso antecedente o subsiguiente al momento del cambio o transacción como excepciones al principio de la realización.

Efectivamente, el momento de la venta se ha considerado tradicionalmente, ver por ejemplo Schmalenbach (85), como el momento de la - realización de los ingresos. Sin embargo, algunos autores, establecen la condición limitativa de la liquidez del bien recibido en el cambio o de la reducción de un pasivo como contraprestación, pero podemos decir que el motivo o requisito esencial se manifiesta con la recepción de activo con valor realizable u objetivamente determinado.

No obstante es necesario hacer constar que existen notables excepciones, a la regla general expuesta. Un primer ejemplo, se tiene con la determinación del ingreso, durante el desarrollo de la producción. Si por ejemplo, una producción sobre pedido abarca varios ejercicios, el ingreso conexo es común a los mismos ejercicios a los que esté atribuida,-

(84) Sprouse, T.R. y Moonitz, M.A.- Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises. pág. 46.

(85) Schmalenbach, E.- El balance dinámico. I.C.J.C. 1953. pág. 104.

no debiendo ser referido integralmente al período final, cuando el producto esté ultimado y sea entregado. Piensese en las empresas de grandes — construcciones navales, de carreteras o ferrocarriles, mecánicas, etc., que adoptan el método del "porcentaje de ejecución", calculado confrontando los costes soportados en el período con los presuntos costes totales de producción y que con tal método atribuyen los ingresos a cada período.

Otra excepción es la determinación del ingreso en el momento de la consecución de la producción, que dependería in primis, de la posibilidad de estimar con suficiente aproximación los costes de distribución; la excepción será aceptada también en el caso de producciones, no sobre encargo, con tal que fueran determinables los precios-ingresos o precios estables del mercado, no teniendo peso preponderante los costes de distribución y siempre que los productos tengan un amplio mercado.

En situaciones de difícil o imposible valoración objetiva de — los bienes recibidos en el cambio o de los probables costes a añadir, se justifica la determinación de los ingresos con posterioridad a la venta.

Para terminar este punto del postulado de realización, vamos a indicar que el concepto de realización, trae consigo problemas originados principalmente por dos tipos de acontecimientos:

En primer lugar las operaciones de cambio de bienes entre la — entidad contable, y terceras economías, "operaciones que originan ingresos"; en segundo lugar, las variaciones de valor del activo existente en la empresa, desde el tiempo de adquisición al tiempo del empleo, variaciones denominadas, "ganancias y pérdidas de capital". Como indica Galassi, las dos expresiones entrecomillas han sido introducidas en la termi—

nología contable americana por Edwards y Bell (86) que efectúan la distinción anterior de la siguiente forma: las actividades provechosas propuestas por una empresa pueden ser divididas en a) aquellas que producen un provecho mediante la combinación o transformación de los factores de producción en productos, cuyo valor de venta, excede del valor de los factores, y b) aquellas que proporcionan una ganancia a causa de — que el valor del capital aumenta (o el importe de las obligaciones disminuye), mientras tal capital (u obligaciones) están en poder de la empresa. En el primer caso, el provecho se pone de manifiesto utilizando los factores; en el segundo, resulta del mantenimiento de los factores o productos.

En el segundo caso, "ganancias y pérdidas de capital" se trata de ganancias y pérdidas realizables, susceptibles de realización, por me dio de ventas directas del activo (ganancias o pérdidas de capital en — sentido estricto) o mediante la dedicación de tal activo a los procesos de producción (en el caso de ganancias se tiene una ganancia de capital por ahorro de costes).

De momento, vamos a dejar a un lado esta segunda faceta del — postulado de realización, para mantener el modelo dinámico de medición — de la renta en su forma tradicional, es decir teniendo en cuenta la terminología de Schmalenbach. Con posterioridad plantearemos el tema con — más generalidad, abarcando también las circunstancias o variables exógenas. Es decir, que por motivos metodológicos nos planteamos ahora el modelo dinámico tradicional poniendo de manifiesto en la medición de la — renta las causas imputables a la gestión de la entidad, dejando al margen,

(86) Edwards, E.O. y Bell, P.W.— The Theory and measurement of business income. University of California Press. 1961. pág. 36.

para introducir en un modelo posterior, el tema planteado no solamente - por Edwards y Bell, según hemos visto, sino también por otros autores y en especial, de forma magistral por Schmalenbach al exponer sus ideas - sobre El Balance Dinámico.

El eminente economista alemán comienza su estudio de esta mate
ria (87) exponiendo, lo que él denomina principio fundamental de la pre-
caución, considerando que éste juega un papel eminente en el balance di-
námico, y para entender con exactitud muchos de sus métodos es preciso -
haber reconocido que el citado principio es importante y necesario. For-
ma parte de este conocimiento, la apreciación adecuada de los hechos no-
tables:

primero, la imprecisión de la cuenta de resultados, y segundo, la circuns-
tancia de que el beneficio calculado demasiado elevado es más peligroso
para la empresa, y para los mismos propietarios de la empresa, que el be
neficio calculado por defecto.

Resulta por tanto, que no deben considerarse de igual valor —
los eventos favorables y los riesgos por el mero hecho de que resulten -
iguales conforme al cálculo de probabilidades. Las autoridades fiscales
—indica con acierto Schmalenbach— deberían estudiar y reconocer este he-
cho en forma correcta, ya que ellas están más interesadas que nadie en -
que el contribuyente conserve sana una empresa para que se convierta en
fuente clara y duradera de impuestos, que no en desconocer el principio
fundamental de la precaución, movidas por una falsa interpretación del -
interés verdadera. Ahora bien, tampoco hay que desconocer que en ocasio-

(87) Schmalenbach, E.— Ob. ci. pág. 139.

nes con la invocación del principio que comentamos lo que se pretende es simplemente la ocultación y el fraude.

Nos situamos pues en un modelo bajo la hipótesis de una situación de precios estables dentro de la Economía Social. Evidentemente, - en nuestro tiempo es una hipótesis poco realista, pero conveniente desde el punto de vista metodológico y que es muy interesante para realizar un primer planteamiento de nuestro modelo; posteriormente insistiremos, plantearemos el modelo teniendo en cuenta las modificaciones que experimentan los resultados cuando los precios de una economía social no son estables, incluyendo por supuesto, las causas de variación motivadas por cuestiones estrictamente monetarias. Las modificaciones de valor no basadas en las oscilaciones de los precios del mercado -como por ejemplo, las motivadas por la morosidad de un cliente- encajan en el primer modelo.

Resumiendo el tema por lo que respecta a los componentes positivos del resultado, los ingresos, indicamos que están constituidos por la contraprestación de las ventas o servicios prestados, así como la gestión patrimonial que constituye el objeto de la entidad.

Además, de acuerdo con lo indicado al tratar del postulado de realización, como una manifestación peculiar o excepcional del mismo podrán computarse como ingresos el valor asignado a la producción aún no entregada o vendida, o en otro caso podrá retrasarse a momento posterior al de la venta el cómputo del ingreso según se ha expuesto.

También de acuerdo con lo dicho, pueden incluirse entre los ingresos no solamente los que podríamos calificar de normales o de la explotación, sino además los que por una causa excepcional o secundaria se hayan realizado.

2.2.3.3. Componentes negativos: Costes.

Hemos definido los costes, quebrantos o inputs, como la expresión monetaria del consumo de medios productivos o factores precisos para la obtención de los ingresos o la gestión patrimonial.

•

No entramos en la distinción de los términos gastos, costes, - inputs, quebrantos, etc., que en la teoría contable se matizan y diferencian. Aquí vamos a fijarnos en definitiva, en los componentes negativos de la renta o resultado. De forma sintética podemos decir que la realización del objeto social y la gestión patrimonial se concreta en la obtención de unos ingresos, que a su vez originan unos costes, es decir, consumir o sacrificar unos medios productivos, entendidos en sentido amplio. Pues bien, el enfoque del tratamiento de este punto podría realizarse — con un planteamiento y descripción de las diversas manifestaciones de — los costes, una especie de catalogo de los mismos, lo cual haría interminable este trabajo. Por ello, vamos a centrar nuestra atención, al igual que en apartados anteriores, en las cuestiones básicas o fundamentales.

Si recordamos la ecuación en la que planteamos el cálculo del resultado observamos como la corriente de los costes que surgen en un período pueden corresponder todos ellos al mismo o en parte a períodos posteriores (los costes se traducen en existencias o Stocks para el futuro), y también, parte de los costes que surgieron en períodos anteriores corresponden al actual. De aquí el enlace consustancial entre el concepto de resultado y el de balance, que en el modelo que venimos siguiendo coloca al primero como protagonista y al segundo como elemento complementario.

La distinción de los costes puede efectuarse con dos criterios fundamentales: a) por su naturaleza; b) por su función. Es decir, podemos diferenciar o clasificar a los costes de acuerdo con la naturaleza o el tipo de factores o medios productivos que representan (materiales, personal, alquileres, etc.), o bien, de acuerdo con las funciones a que sirven, industrial o de fabricación, comerciales, administrativos, financieros.

Lo que ahora nos preocupa, es la delimitación de los costes — que nos facilite su periodificación, y ello puede conseguirse con los dos criterios anteriores, sin embargo, hemos de tener en cuenta, que de cara a la periodificación, necesitamos poder concretar qué costes van a incorporarse al activo del balance formando parte de alguno de sus componentes. Por ejemplo, si tratamos de una empresa industrial, necesitamos conocer el coste de las existencias de los productos en curso de fabricación, así como el de los productos elaborados pendientes de venta. Evidentemente, esto lleva consigo la necesidad de distinguir los costes de acuerdo con la función a que sirven, aspecto que puede conseguirse de — forma diversa, según el plan de cuentas de la entidad.

Por lo tanto, nos surge la necesidad de poder contestar a la — pregunta de cuáles son los costes incorporados a las existencias de productos, o de como realizar la periodificación de los costes para poder — medir el resultado.

Para resolver la contestación, tenemos que plantear en primer lugar, cómo surgen en contabilidad los distintos costes.

Como indica Schmalenbach (88) los costes se captan a través de salidas y prestaciones; de pre-prestaciones; de provisiones o por cuentas transitorias.

La adquisición de factores no permanentes o circulantes, se concreta por salidas de efectivo, o a través de relaciones crediticias (compras a crédito por ejemplo).

Respecto a la adquisición de factores permanentes, que van consumiéndose a lo largo de los ejercicios, constituyen una pre-prestación, que se va haciendo efectiva a lo largo del tiempo a través de la amortización.

Otra fuente, del tipo de pre-prestación, son las existencias o inventario de materiales o productos, que son consumidos en el período por la fabricación unos y por la venta o consecución de los ingresos -- otros.

Otro tipo de captación que señalabamos era el de las provisiones. Hasta ahora hemos visto que los tipos anteriores, podemos decir, -- tienen un carácter común, en cuanto que a la vez o con anticipación se concreta la prestación o salida y el consumo. La captación del coste (en el sentido que le estamos dando de componente negativo del resultado) mediante la creación de provisiones, se da en aquellos casos en que el coste precede al pago a a cualquiera otra clase de pre-prestación. Es evidente que no entran en esta categoría los bienes adquiridos a crédito, -- debido a que entonces nace una deuda pasiva, que no puede ser considerada como provisión. El caso principal de creación de provisiones surge --

(88) Schmalenbach, E.- Ob. ci. pág. 113.

como indica Schmalenbach, cuando por las prestaciones de la explotación, — se crea un peligro, que no ha de presentarse forzosamente, pero que puede presentarse, en cuyo caso el perjuicio originado ha de recaer sobre el año causante del mismo. Por ejemplo, una explotación vierte líquidos corrosivos en un río próximo y por dicha causa, mueren los peces, la explotación habrá de contar con la posibilidad de que las autoridades exijan, más pronto o más tarde, las correspondientes responsabilidades. En esta clase de peligros, para la mayoría de los cuales carecemos de la experiencia necesaria, no existe la posibilidad de valorar con exactitud — el importe de la previsión, e incluso una sociedad de seguros se hallaría perpleja si tuviese que hacerlo.

Otros autores, tales como Quesnot, Hanot de Louvet, y muchos — más, se han ocupado del tema de las provisiones, sin que exista unanimidad en la doctrina sobre ellas. En general, se acepta como concepto de — previsión el cómputo de una pérdida, o componente negativo del resultado cierto, en cuanto a la causa pero incierta respecto a su cuantía o medición. Sin embargo, a pesar de los posibles inconvenientes debe ser computada en base del principio de precaución y de la independencia de los — ejercicios.

Respecto a la captación por cuentas transitorias, puede decirse que tienen su justificación en la necesidad de imputar a un período — costes que van a ser origen de salida o de representación de relación — crediticia en el siguiente. Por ejemplo, consumo de energía eléctrica en diciembre, de la que no se recibe factura y se paga hasta enero o febrero.

Una vez expuesta la panorámica anterior de los canales o fuentes de donde fluyen los costes, vamos a tratar de forma resumida tres —

cuestiones importantes sobre la medición de costes.

En primer lugar nos referimos a la determinación del coste de los productos. Es decir, de todos los costes que corresponden al período, qué porción de los mismos se incorpora o imputa a los productos o servicios que constituyen el objeto o la actividad de la empresa.

Como indica claramente Ramos (89), el concepto de coste es uno de los que ha adolecido de mayor confusión, debido a no existir acuerdo entre los tratadistas en cuanto a los elementos que deben considerarse como integrantes del mismo.

A este respecto se han mantenido dos posiciones extremas:

1) considerar como coste de los productos, además de los elementos representados por las materias primas y los costes directos de producción, la imputación correspondiente a todos los costes indirectos, incluyendo en éstos últimos, tanto los costes de explotación como los de dirección y administración y en general todos los que implica la actividad de la empresa; 2) estimar como coste de la producción, únicamente el constituido por las materias primas y los costes directos.

La primera posición representa, indudablemente, una interpretación extensiva del principio de costes, que está en pugna con el objetivo que con tal principio se pretende: imputar a cada período contable — los costes asociados con los productos o servicios vendidos. La indicada interpretación extensiva se traduce en una supervaloración de las existencias, al incorporar al valor de estas, conceptos que deben ir a la cuenta de explotación, como concepto negativo en el cómputo de los resultados de ejercicio.

(89) Ramos Díaz, F. J. Las valoraciones en contabilidad. Conferencia en la Asamblea de M. de Intendentes de Hacienda, 1961.

Por ello, continúa Ramos, la práctica hubo de evolucionar hacia una posición intermedia entre las dos extremas indicadas.

Esta evolución no se ha detenido ahí, pues en los últimos tiempos ha venido adquiriendo auge el criterio de valorar las existencias — por el denominado en la literatura contable "coste directo" o "coste marginal". Este último criterio se inserta en el movimiento que trata de hacer más significativa y útil la contabilidad, en base del creciente interés que han ido adquiriendo las investigaciones sobre variaciones de los costes en relación con el volumen de producción.

La teoría del "coste directo" o "coste marginal", se fundamenta en la distinción que establece entre los costes directos y los indirectos, o más propiamente, entre los costes fijos en relación con las — fluctuaciones de la producción y costes que varían con ellas. A estos fines se comprenden específicamente como costes directos la materia prima, la mano de obra directa, y los costes variables de fabricación, agrupando bajo la denominación de costes indirectos, todos los costes que permanecen indiferentes ante variaciones en el volumen de la producción.

El objetivo fundamental del método del coste marginal es que — la contabilidad permita deducir, sin necesidad de especiales elaboraciones, el coste diferencial de una determinada decisión y el aumento o disminución de beneficios que la misma produzca.

De las ideas expuestas se desprende claramente, la amplia problemática que supone la medición de los costes de los productos fabricados y vendidos, que ha dado origen a múltiples polémicas y planteamientos diversos, inclinando la balanza en los mismos a la imputación a los pro-

ductos de todos los costes originados por su obtención (criterios de absorción o coste completo), o bien a la imputación a los productos solamente de los costes ocasionados de manera autónoma, específica y causal por su obtención, (criterios del direct costing). Los diversos modelos elaborados, tratan de introducir perfeccionamientos en los planteamientos iniciales y hemos de resaltar, que en ocasiones, ciertos modelos concretos son válidos para ciertos fines y no para otros. Así tenemos como un ejemplo, de lo dicho, la obra de Ijiri, Management Goad and Accounting for Control (90), donde se entrelazan perfectamente la contabilidad y la gestión.

También podemos hacer referencia al llamado criterio del coste racional (91), pero para ello necesitamos previamente referirnos a los costes tipo o standard.

En un principio, la contabilidad de costes fué concebida con la misma base u orientación que la contabilidad financiera, es decir como un método de acumulación de los costes medidos por el gasto monetario realizado; pero una contabilidad establecida sobre la base de una mera transformación de la serie de gastos o costes de adquisición en la serie de costes de producción -es decir una contabilidad desarrollada en base de los costes reales o históricos- no cubre todas las finalidades que normalmente ha de llenar la contabilidad. Independientemente de lo discutible que es el concepto de efectividad o realidad de tales costes históricos, se tiene que una tal determinación solamente suministra el dato del coste resultante, pero nada ilustra acerca de otros aspectos, que es de

(90) Ijiri, Y.- Traducción francesa. Objectifs et contrôle de gestion. Dunnod. París 1.970.

(91) Lanzel, P.- El Control de gestión. La contabilidad analítica y marginal. Iberico Europea de Ediciones. Madrid 1968. pág. 325.

importancia fundamental para la dirección adecuada de una empresa; la — eficiencia en el funcionamiento de las distintas secciones que intervienen en la producción y por consecuencia en la formación interna de valores. No basta saber el nivel del coste efectivo; es preciso conocer también si, dentro de las circunstancias en que se ha desarrollado la producción, no podría haberse obtenido otro coste más favorable y un funcionamiento más eficiente de los diversos sectores productivos de la empresa. Por ello se ha desarrollado en contabilidad los llamados costes tipo o standard, y la aplicación de la técnica conocida por control presupuestario. Estas técnicas suponen una nueva concepción frente a los criterios clásicos de las valoraciones contables, en cuanto que pasan al primer — plano de la consideración contable, los costes predeterminados, relegándose a un segundo término los costes reales.

Los costes tipo o standard de un producto, pueden ser definidos como un coste predeterminado basado en: a) especificaciones técnicas representativas de una eficiente producción; b) en previsiones económicas de las futuras tendencias de los precios de mercado, y c) con relación a un nivel de producción determinado.

Este campo de la contabilidad se ha desarrollado con gran fertilidad y aquí nos limitamos a mencionar la misma.

Pues bien, tratando de conjugar los distintos enfoques en el — estudio de los costes, (reales o históricos, tipo o standard, de absorción o completos, directos o marginales), Lauzel (92), define lo que él denomina (aunque no le guste del todo la expresión) coste racional o pro

(92) Lauzel, P. Ob. ci. pág. 325.

gramado, como un coste de equilibrio que refleja el empleo normal de la capacidad estructural disponible y los consumos normales de los medios - de explotación.

Lauzel señala las características fundamentales del coste racional:

1) Es un coste preestablecido construido a partir de normas (o standards), unas de las cuales corresponden a las cargas de actividad - (variables) y otras a las cargas de estructura (fijas dentro de ciertos límites de volúmen de la producción).

2) Las diferencias respecto a estas normas aparecen en cuentas o cuadros que permiten analizar las desviaciones bajo los tres criterios de cantidad, valor y volúmen de actividad.

3) Por lo que respecta a las cargas de estructura, sólo retenemos la parte que corresponde a la utilización normal de la capacidad, la otra, que resulta del sub-empleo o del supraempleo, permanece aislada en un apartado especial.

4) El análisis de las cargas según el criterio de variabilidad se hace, no al nivel global de la empresa, sino al nivel de los centros de coste, para esclarecer el estudio de las responsabilidades; de esta - forma, es posible ver cómo dentro de una sección situada bajo una responsabilidad bien definida, se interfiere en el coste de una unidad de obra en aumento no proporcional de las cargas variables con una disminución - del coste unitario motivado por una superación de la norma de actividad.

5) Normalizando el máximo de elementos de coste por centro de -

responsabilidad, el coste racional suministra con rapidez una base al establecimiento de un precio de coste para cada producto y constituye una referencia útil para el establecimiento del precio de venta (aclarando - que éste no tiene por qué deducirse automáticamente de aquél).

6) La relación entre ingresos por ventas suplementarias y costes diferenciales se puede entonces seguir correctamente, ya que todos - los elementos del cálculo (cargas de actividad y cargas de estructura) - se pueden comparar con las normas; incluso se pueden construir unos ába- cos a partir de las hipótesis más verosímiles.

Como se ve, en esta concepción se va hasta el final de una ló- gica contable, que ha sido segmentada y parcelada por escuelas, que solo ha tenido en cuenta uno u otro aspecto del cálculo económico, una u otra ventaja del tratamiento contable. La dialéctica imperfecta que muchas ve- ces ha conducido a oposiciones que solo tenían en cuenta más los caracte- res formales que los caracteres conceptuales, pueden desembocar, si va- mos hasta el fondo de las cosas en una síntesis.

La segunda cuestión que queremos plantear respecto a la medi- ción de los costes, es la relativa a las pre-prestaciones en terminolo- gía de Schmalenbach. Es decir, a aquellos conceptos que proceden de perio- dos anteriores y que se concretan como prestación o consumo en el actual. Fundamentalmente nos referimos a las amortizaciones del activo inmovili- zado, es decir, a los elementos que en un momento dado son adquiridos - por la empresa (equipos productivos por ejemplo) y que no constituyen - prestación en un sólo acto o período, sino que lo serán a lo largo de va- rios ejercicios en el que son utilizados y cumplen una función producti- va.

Es bien conocida la definición de la amortización, como expresión contable de la depreciación o pérdida de valor de un bien. En definitiva el problema que se nos plantea puede verse claramente con un sencillo ejemplo. En 2 de enero de 1973 una empresa adquiere una maquinaria por un precio de 20.000.000 ptas. y va a poder ser utilizada durante varios ejercicios cumpliendo una función técnica y económica. ¿Cómo distribuir o imputar en el tiempo, es decir, a lo largo de los ejercicios futuros el coste de adquisición de la máquina?

Nuevamente nos encontramos ante un tema que por si solo, es materia para un trabajo monográfico, por ello, vamos a limitarnos a glosar sus aspectos más importantes.

En un trabajo del autor (93), señalabamos que en el estudio de las amortizaciones nos encontramos con que en los países más significativos se distingue un tratamiento de las amortizaciones corrientes, ordinarias o normales, un tratamiento de amortizaciones especiales y una serie de normas que constituyen incentivos de diversa índole al desarrollo económico. Es importante señalar la división anterior, pues en el momento de las conclusiones ~~se decía~~, se pondrá de manifiesto que en el primer grupo, amortizaciones ordinarias, el camino es más sencillo que en los dos restantes.

En definitiva en el tratamiento de las amortizaciones hay que plantearse los siguientes puntos: qué elementos pueden amortizarse, montante a amortizar, tiempo de amortización, ritmo de amortización, y valor residual. Todo ello teniendo en cuenta que las amortizaciones tie-

(93) El autor.- Normas de armonización relativas al régimen de amortizaciones. Boletín Estudios Económicos. Deusto. Sobre Armonización fiscal internacional. Agosto 1969. pág. 421.

nen una triple significación: técnica, económica y financiera.

Lógicamente, todos los tratadistas de contabilidad se han planteado la problemática de las amortizaciones. Por ejemplo, Schmalenbach, se plantea el tema con gran amplitud y profundidad conceptual, y trata el tema a través de los siguientes apartados: a) nacimiento y desaparición de las inmovilizaciones en el balance; b) valor de adquisición, valor residual y cantidad a depreciar; c) circunstancias que ejercen influencia sobre la duración de la vida (desgaste por uso, desgaste natural, avería o deterioro, obsolescencia o envejecimiento a causa de nuevos inventos, desaparición o modificación del aprovechamiento o empleo, vencimiento legal, combinación de los motivos o de las causas de la depreciación); d) desarrollo de la depreciación; e) valoración bruta y neta de objetos inmovilizados; f) reservas tácitas en los objetos del inmovilizado.

Como se observa, un amplio panorama. Para terminar este punto, vamos a glosar brevemente las ideas expuestas por Ramos al tratar este punto (94).

La literatura contable presenta varias fórmulas para el cálculo de las amortizaciones, pero en la práctica estas suelen calcularse en base del método denominado "línea recta", consistente, como es sabido, en distribuir los costes netos de los activos sometidos a depreciación, de manera uniforme en función de la vida esperada de los mismos. Este método se basa en el supuesto de que el tiempo representa la base más adecuada para asignar los costes por depreciación. Sin embargo, el hecho de que tal método uniforme pueda dar lugar en algunos casos, a importantes dis-

(94) Ramos Díaz, F.J.- Ob. ci.

torsiones en la renta resultante del computo contable, ha orientado la evolución de los criterios en esta materia a zonas de menor rigidez y más de acuerdo con el fenómeno económico de la depreciación.

Frente al concepto simplista que concibe la depreciación económica como una mera función del tiempo, se alza la de considerar que la finalidad de los activos es rendir servicios a la unidad económica que los posee y que por tanto, los servicios prestados constituyen realmente la base teórica para asignar la depreciación como elemento integrante del coste.

Por otra parte, hubo de observarse que el rápido desarrollo tecnológico productivo, característico de nuestra época, determina que gran parte de los activos el inmovilizado técnico hayan de ser reemplazados mucho antes de agotar su vida física, o dicho de otra manera, que por tales circunstancias, el factor obsolescencia ha ido cobrando importancia en el fenómeno de la depreciación, e incluso, se haya hecho predominante en muchos casos.

El factor obsolescencia viene a introducir mayor complejidad en el problema situando otra vez en plano preferente la consideración del tiempo, aunque sin desprestigiar en el computo de las amortizaciones la consideración de los servicios productivos que rinden los elementos del activo. También entran en línea de consideración en el cálculo de las amortizaciones los presupuestos o planes económicos de la empresa, relativos a la explotación de su inmovilizado, convirtiéndose así el problema de la amortización en un problema típico de previsión económica.

La tercera cuestión que nos planteamos corresponde a los criterios de asignación a los costes de ejercicio de las mercancías o produc-

tos utilizados y vendidos. Dentro del concepto de Stocks o existencias - se suelen comprender tres clases de elementos: 1) los productos o mercancías que se tienen para la venta; 2) los productos en proceso de fabricación; 3) las materias primas y materiales que han de ser consumidos en la producción.

Al tratar de la referida asignación es necesario tener en cuenta dos aspectos: por una parte, los criterios de valoración de las existencias y por otra, los procedimientos de su imputación a los costes, bien de producción o de ventas, según sea el caso.

En la valoración de existencias no ha sido mantenido el principio rígido del coste, sino que este ha sido modificado por la norma o principio que se resume en la fórmula de "coste o precio de mercado", el más bajo de los dos.

Esta fórmula conduce a resultados diferentes, según que se aplique a las existencias en su conjunto o a los conceptos individuales que las integran. Por otra parte produce un efecto perturbador sobre la determinación de la renta de la empresa, ya que anticipa las pérdidas sobre las existencias al acto de la venta, ocasionando desplazamientos de resultados de uno a otro período económico, violando el principio de enfrentamiento de los ingresos y de los costes a ellos inherentes, por lo que muchos consideran que tal forma es un ejemplo de la deformación a que conduce la rígida aplicación del principio conservador en las valoraciones contables.

En todo caso ha de advertirse que las pérdidas en existencias resultantes de valorar éstas al precio de mercado, cuando el mismo sea -

inferior al de coste, deben figurar con separación de los resultados que se deriven de las operaciones de venta realizadas.

Por lo que se refiere al cómputo del coste de las mercancías o productos utilizados o vendidos, suelen emplearse cuatro métodos fundamentales: 1) Asignación específica; 2) Primera entrada, primera salida (FIFO); 3) Promedio ponderado de costes; 4) Última entrada, primera salida (LIFO).

Estos criterios son lo suficientemente conocidos como para que nos ahorren cualquier comentario.

2.2.3.4. Resumen.

En los apartados anteriores de este capítulo, hemos expuesto - diversas ideas sobre el modelo dinámico de medición de la renta en períodos de funcionamiento, que es conveniente resumir y además esbozar como sugerencia un tema importante.

Identificamos a la renta de la entidad, con el resultado de - ejercicio y la definimos como la diferencia entre los ingresos o rendimientos y los costes o quebrantos imputables a aquella en un período o - ejercicio.

Teniendo en cuenta las hipótesis del modelo, analizamos los aspectos fundamentales de la problemática de la medición de los componentes positivos, ingresos, y los componentes negativos costes, y en definitiva concretamos el carácter relativo, temporal y artificial o convencional de la renta o resultado.

No olvidemos por otro lado que siguiendo el estudio de Deville

bichot, sobre Profit, Revenu et Résultat de l'entreprise, optamos por la consideración del término más genérico Profit, como renta institucional de la entidad, o más concretamente por el concepto de resultado de la entidad. En consecuencia este resultado que según hemos visto es una magnitud derivada de otras (ingresos y costes) tiene carácter residual, resto o si queremos excedente situándonos en el caso general de que los ingresos sean superiores a los costes. Pues bien, al referir el excedente a la entidad, es evidente que se concretará como una magnitud compleja, que - podría ser analizada o descompuesta, ya que la entidad a su vez es un concepto complejo, en el que por un lado se encuentra el capital, por otro el trabajo y todavía si queremos matizar más un tercer factor aglutinante de los dos, el empresario o la organización.

En consecuencia podría plantearse ahora la cuestión de la - distribución del excedente de la entidad y probablemente al afrontar su solución nos surgirían nuevas dudas sobre la verdadera naturaleza de la renta o resultado y sobre las posibilidades de su medición, tarea que puede situarse además en un entorno más amplio, cual es el de la llamada reforma de la empresa.

2.2.4. MODELO ESTATICO - COMPARATIVO.

2.2.4.1. Aspecto conceptual.

Recordemos como al indicar los caminos para medir la renta de la entidad, además de señalar el método o modelo dinámico, hicimos también referencia al estático - comparativo, es decir, la vía que nos conduce a calcular la diferencia entre el valor del capital de la entidad (entendido en sentido amplio como fondo de valores) al terminar el período

al que referimos nuestra observación y el capital inicial en la misma, - bajo un supuesto naturalmente, de permanencia en las condiciones macro- económicas y del mantenimiento en todo caso de la eficacia del capital - de la entidad, esto es, bajo las condiciones de mantenimiento del valor del dinero, conservación de la capacidad productiva o eficiencia del capital y mantenimiento así mismo de su valor de liquidación.

Este planteamiento estático - comparativo, es fruto de la concepción estática del balance, concretada en la teoría clásica o estática del mismo, que parte del principio fundamental de que la finalidad del - mismo es la fijación de la situación patrimonial, siendo el conocimiento del resultado de la empresa una consecuencia lógica y necesaria del establecimiento de la mencionada situación patrimonial.

En definitiva esta teoría es el reflejo de considerar, cuanto tenía, cuanto tengo, tanto he ganado, tanto he perdido; es decir el resultado es medido indirectamente, ya que la preocupación fundamental de la teoría estática es concretar la composición y cuantía del "fondo de - valor" que constituye el patrimonio en su sentido contable. En consecuencia lo principal en este modelo es la correcta valoración de los elementos que constituyen el patrimonio. Este aspecto de la valoración será - tratado en el apartado siguiente; ahora vamos a exponer, con las mismas hipótesis que señalamos para el modelo dinámico, como concretar el resultado por el camino estático - comparativo, poniendo también de manifiesto la composición del patrimonio o de los elementos que integran el fondo de valor de la entidad.

Denominamos por A_{i0} , para $i (1, 2 \dots n)$ al valor de cada - elemento de activo al comienzo del período.

P_{i0} , para i (1, 2 n) al valor de cada elemento de pasivo al comienzo del periodo.

A_{i1} y P_{i1} , los mismos valores, pero referidos al final del periodo.

A_0 , P_0 y N_0 , a la suma de valores del activo, pasivo y neto, respectivamente, al comienzo del periodo.

A_1 , P_1 y N_1 los mismos valores, referidos al final del periodo.

Tenemos:

$$\text{Al comienzo Activo} = A_0 = A_{10} + A_{20} + A_{30} \dots\dots\dots A_{n0}$$

$$\text{Al comienzo Pasivo} = P_0 = P_{10} + P_{20} + P_{30} \dots\dots\dots P_{n0}$$

$$\text{Al final Activo} = A_1 = A_{11} + A_{21} + A_{31} \dots\dots\dots A_{n1}$$

$$\text{Al final Pasivo} = P_1 = P_{11} + P_{21} + P_{31} \dots\dots\dots P_{n1}$$

$$A \text{ su vez} = A_1 - P_1 = N_1$$

$$\underline{A_0 - P_0 = N_0}$$

$$\text{restando } (A_1 - A_0) - (P_1 - P_0) = (N_1 - N_0)$$

Con lo cual tenemos la diferencia entre el valor del patrimonio al final y al comienzo del periodo.

Pero puede ocurrir que no constituya el resultado mientras no se tengan en cuenta algunos aspectos. En efecto A_1 , puede ser mayor que A_0 , entre otras causas porque durante el ejercicio en la sociedad se ha producido una ampliación de capital y claro está, esto no es renta, aná-

logamente si durante el ejercicio se produjo una reducción de capital — puede ocurrir que A_1 , sea menor que A_0 , pero no por causa de resultados. Además otro requisito a tener en cuenta, es que los criterios empleados en la valoración de los elementos A_i y P_i , tanto en el comienzo como al final, correspondan a valoraciones ordinarias o de ejercicio, no a valoraciones extraordinarias que puedan poner de manifiesto plusvalías o minusvalías patrimoniales que no son renta en sentido estricto. (Este punto será estudiado más adelante).

Pues bien, llamando Red. a las reducciones de capital (entendido en sentido amplio) producidas en el ejercicio en metálico o en especie y Amp. a las ampliaciones de capital en idénticas condiciones, tenemos que la renta positiva o negativa del ejercicio viene dada por la siguiente ecuación:

$$\bar{R} = (A_1 - A_0) - (P_1 - P_0) - (Amp - Red).$$

Ahora, con objeto de concretar ideas, sobre los símbolos expuestos y también como p $\acute{o$ rtico para el apartado siguiente sobre valoración, — glosaremos unas ideas de Ceccherelli (95).

Para hacer más claro y preciso el problema de la valoración resulta necesaria una clasificación de los componentes del capital, tomando, no como un conjunto de bienes y de utilidades, sino como un fondo de valores.

En este aspecto, se nos ofrece inmediatamente una distinción — fundamental entre los valores que en un momento dado se hallen en forma

(95) Ceccherelli, A.— Ob. ci. pág. 107.

monetaria y son, por tanto, elementos financieros del capital, y los que se hallan en forma de inversiones diversas y son componentes técnico — económico del capital. Los primeros tienen por lo tanto, el carácter de valores dinerarios, es decir, que se determinan mediante la enumeración de las unidades monetarias en ellos comprendidas. Los segundos, por su condición de valores invertidos, adquieren la posibilidad de ser reducidos a términos monetarios por el hecho de que han tenido origen en un desembolso cuya cuantía representa en el momento de la adquisición la medida natural de su valor, y a continuación el punto de referencia más seguro para su evaluación. Todos los valores de esta especie pertenecen a una categoría única: la de costes. Y tales costes, por haber sido sufragados con antelación al proceso productivo de los resultados, se pueden calificar más exactamente como "costes anticipados" o pre-prestaciones en terminología de Schmalenbach.

En la categoría de costes anticipados se incluyen tanto los valores de los bienes destinados a la organización permanente, como los — destinados a transformarse directa y completamente en la producción de — utilidades (materias primas, productos, mercancías y similares). Ambas — clases representan, a los efectos que aquí estudiamos, formas específicas de valores invertidos, es decir, de gastos costeados anticipadamente, y difieren solo en el modo y la diferente duración con que se realiza su transformación en valores dinerarios, mediante la producción periódica de resultados. Ambas clases se reducen a valores considerando su coste; sin embargo, su distribución parece necesaria incluso a los efectos cuantitativos. Los valores de los bienes invertidos en la organización permanente pasan a la producción en proporción indeterminada, de suerte que su — valor resulta en todo momento correspondiente al coste inicial disminu-

do en una cuota periódica, que se presume corresponde a la ~~mayor~~ ^{misma} de eficacia a que están sujetos por efectos del decurso del tiempo. Los valores de los bienes destinados a la producción directa de las utilidades son, — por el contrario utilizados mediante sustracciones cuantitativas de su Stock inicial, y por tanto, en cantidad perfectamente definida, de suerte que su valor resulta en todo momento, igual al que se obtiene aplicando el mismo coste unitario inicial a la valoración de los remanentes efectivos. Por consiguiente, de la categoría cuantitativa de los costes, se — pueden distinguir dos clases diferentes: la de costes de gradual reposición y la de costes de pronta recuperación.

La categoría de valores dinerarios comprende todos los valores que en el momento que nos ocupa, no están directamente invertidos en el proceso productivo, porque representan ingresos de transformaciones ya — realizadas. Tales ingresos pueden hallarse ya realizados en moneda, y en tonces se hallan en la forma de valores monetarios, o bien estar solamente liquidados, es decir, determinados ya en su cuantía y en su vencimiento y entonces tienen la forma de crédito. En ambos casos, sin embargo, — estos valores están definidos por el número de unidades monetarias de que son expresión. Se podrán formar de ellos dos clases distintas: la de valores dinerarios efectivos, que si se prescinde de las alteraciones del valor de la moneda, son también valores ciertos y la de valores dinerarios asimilados (créditos) en cierta manera problemáticos, por cuanto su concreta transformación en moneda, depende de la solvencia del deudor; — otros valores, similares a los valores dinerarios, pueden presentarse en el balance, entrando a integrar y a rectificar valores distintos; estos constituyen otra categoría, que ha sido denominada de valores dinerarios presuntos, para significar que su importancia proviene solo de una pre—

sunción acerca de su probable cuantía.

Los pasivos se resúmen en una única clase cuantitativa por — cuanto representan sumas de dinero a pagar en el porvenir. Todos los pasivos son valores dinerarios pasivos, que determinan la cuantía de las deducciones que han de hacerse de la suma del activo para determinar el fondo neto de los valores, que es la expresión cuantitativa del capital. Si aun no están determinados en una suma segura, constituyen la categoría de valores dinerarios pasivos presuntos.

En resúmen podemos señalar:

Composición cuantitativa del capital neto

Elementos positivos (Activo)

Valores económicos: coste

Valores financieros: ciertos

asimilados

presuntos

Elementos negativos (Pasivo)

Valores financieros: asimilados

presuntos

(A) valores activos

(P) valores pasivos

La diferencia (A) - (B), fondo neto.

2.2.4.2. Problemática valorativa.

Este tema constituye "el nudo gordiano" de la contabilidad, y a continuación vamos a exponer unas ideas básicas sobre el mismo, para ello, nuevamente vamos a servirnos de la exposición de Ceccherelli (96).

(96) Ceccherelli, A.- Ob. ci. pág. 213.

La formación del balance, corresponde a un procedimiento de - "reconocimiento" de los componentes activos y pasivos del capital de una entidad, a un procedimiento de valoración de tales componentes como partes de un conjunto de bienes y utilidades coordinados a los fines de la entidad, y a un procedimiento de descripción sintetizadora de los valores determinados, expuesta en la forma contable más apta para reflejar - el alcance de las utilidades o de las pérdidas.

Sustancialmente, para concretar el balance, debemos precisar - el inventario, es decir, efectuar:

a) una investigación cuidadosa de todos los bienes, créditos y deudas que son objeto de ellos, el estudio de todas las relaciones de hecho y de derecho referentes a los mismos, de las cualidades de su estado o condición y el cálculo de sus cantidades y medidas.

b) la exposición ordenada y sistemática de los datos encontrados.

c) la valoración de los bienes, créditos y deudas descubiertos y la enumeración de los valores obtenidos.

Si a su vez nos situamos en una contabilidad concretada por el método o sistema de partida doble, esto significa que al principio de cada ejercicio figuran insertos en las cuentas del Mayor, según las clasificaciones preestablecidas en el plan de contabilidad, constituyendo un sistema de valores cuya variable medida queremos seguir por medio de dichos cálculos o cuentas.

Y ello, tiene por consecuencia, que siempre al término del ejerce

cicio se proceda nuevamente a la formación del inventario para determinar la nueva medida del capital neto, frente a la incognita de los valores que hemos de asignar a cada uno de los componentes del activo y del pasivo, hallamos para cada uno de ellos, un valor contable expresado por el saldo de la respectiva cuenta. Valor que no puede ser recogido como - partida de balance, puesto que, no todos los hechos ni todas las circunstancias que determinan variaciones pueden ser objeto inmediato de asiento contable.

Si se quiere transformar en partidas de balance los saldos de las cuentas, han de integrarse y corregirse para poder reducirlos a expresión de los mismos valores que resultan de las comprobaciones de inventario. Por consiguiente, aun concediendo que el balance se deduce formalmente de una recopilación de cuentas, los valores d él siguen siendo los que se obtienen por el procedimiento de valoración del capital neto.

Puesto que consideramos la valoración como procedimiento esencial de la formación del inventario y del balance, debemos precisar sus características fundamentales, que podemos resumir así: a) los criterios valorativos dependen de los fines que la valoración persigue; b) los resultados obtenidos con la valoración son relativos, aun aplicando criterios concretos de valoración.

En estos momentos hemos de referirnos a la valoración orientada a formar el balance de ejercicio. En tal sentido, valorar equivale a determinar la medida monetaria del fondo neto del valor que se puede asignar en un momento dado al capital de una entidad en marcha.

Este enunciado como indica Ceccherelli, limita en un sentido y amplía en otro, el contenido de la valoración del balance: lo limita en

cuanto no lo considera comprensivo de la generalidad de los bienes, sino referido solamente a los que constituyen la dotación de una empresa; lo amplia en cuanto, refiriendolo al capital, considera como objeto de valoración no solo los bienes materiales, sino también las utilidades complementarias que ponen a los bienes en condiciones de coordinación y funcionamiento. Como dichas utilidades no asumen forma concreta alguna, solo pueden representarse por los gastos hechos para conseguirlas. Esta limitación de contenido, esta extensión de criterio de aplicación confieren a las valoraciones del balance un carácter bien preciso en el problema general de la asignación de valores.

Habría, en efecto, quien creyese, hablando en general, que se puede valorar el capital de empresa estudiando sus componentes como -- otros tantos objetos autónomos cuyo valor es deducible de sus cualidades intrínsecas y del aprecio que el mercado esté dispuesto a hacer de dichas cualidades, o sea del precio que el mercado ofrece por tales bienes. Se podía creer, siguiendo otro criterio, que es factible la valoración considerando los componentes del capital, no como objetos distintos, sino -- como partes separables de un conjunto económico, que deduce su valor de la cohesión y coordinación de las partes.

Siguiendo el primer criterio, la medida del capital resultaría de la suma de los valores actuales en el mercado de los distintos componentes, considerados independientemente del conjunto que animan y de la función que en él tienen. Siguiendo el segundo criterio, la medida del capital sería la resultante del valor económico de coordinación y de productividad del conjunto, haciendo en absoluto abstracción del coste de su formación.

En los dos casos el presupuesto indispensable para la aplicación lógica de ambos criterios, sería el de liquidación gradual o el de cesión en bloque de la empresa. En efecto, sólo en el caso de que un negocio haya de ser liquidado, está justificada la atribución a los componentes de su capital del valor que tendrían como bienes destinados exclusivamente a la venta. Solo en el caso de cesión completa de la empresa en marcha, se puede atribuir a su capital un valor puramente económico, porque sólo en tal caso se puede valorar, por decirlo así, su puesta en marcha. Es evidente que los dos criterios enunciados, que corresponden, respectivamente, a la finalidad de liquidación o de cesión de la empresa, son inaplicables a las valoraciones de balance, las cuales de ningún modo van inherentes al supuesto, ni siquiera teórico de una venta de bienes o de una cesión de empresa, sino que guardan relación con el supuesto de la continuación de la empresa en las condiciones de hecho y de derecho en que se halla actualmente.

Se trata en este caso, de atribuir un valor al capital de la empresa, no ya en cuanto debe y pueda ser liquidada o cedida y respecto al momento de la liquidación o cesión, sino en cuanto representa la dotación de una empresa que funciona y que debe seguir funcionando. La valoración correspondiente se llama, justamente por esto, "valoración de funcionamiento".

Se basa esta valoración en el criterio de que los componentes del capital, tanto si son bienes materiales como utilidades complementarias, tienen en la empresa una función precisa e indispensable y que por esto mismo han sido adquiridos haciendo para ellos un desembolso que se estima adecuado a los fines de su posterior utilización y de la consiguiente posibilidad de ingresos.

No tienen, por tanto, tales componentes una posición autónoma en el capital de la empresa, sino que existen con carácter de útiles en cuanto concurren justamente con otros a hacer posible cierto tipo de transformaciones económicas, es decir, en cuanto forman un conjunto vinculado a la gestión de la empresa y dependiente de ella. A los efectos de esta valoración los citados componentes pierden, incluso cuando presentan formas concretas, su carácter de bienes que por intrínsecas cualidades a ellos inherentes, puedan ser en cualquier momento objeto de estimación. Para ser sometidos a esta clase de estimación habrían de separarse del conjunto, disgregándolos. En cambio, mientras forman parte del conjunto —y éste es el caso típico de la valoración de funcionamiento—, constituyen otros tantos componentes típicamente cualitativos y cuantitativos de dicho conjunto, y su valor sólo tiene, como punto de referencia, el coste financiero que se ha desembolsado por ellos, y que en lo sucesivo sólo pueden estar representados por el remanente de valor que de este coste originario resta por utilizar aún.

Basta para aclarar este concepto, recordar que las únicas posiciones de la empresa en las que el valor del capital pueden estimarse seguro son: la posición inicial en cuanto es determinada cuantitativamente por la suma de las unidades monetarias gastadas para constituir la, y la posición final en cuanto es medida por la suma de las unidades monetarias ingresadas por la liquidación o por la cesión.

Las posiciones intermedias son, como sabemos, posiciones reflejas que, si por necesidades prácticas bien notorias han de determinarse periódicamente, también deben considerarse con un criterio estricto de relatividad y en estrecha cohesión con las posiciones inicial y final.

Con la posición inicial, porque en ella tiene su expresión y - medida el fondo neto originario asignado a la empresa, y porque sus sucesivas posiciones señalan las etapas ideales de una marcha sin solución - de continuidad; con la posición final, porque representan el valor, por decirlo así, descontado de la misma en el acto de la formación del balance.

Valorar el capital con respecto al objeto de que nos ocupamos, no significa, como podría creerse, asignar valores a los diversos grupos y unidades cualitativas que lo formen; significa, por el contrario, atribuir un valor a los remanentes de los costes originarios y sucesivos, soportados por el funcionamiento de la empresa. Porque, en efecto, de la - comparación entre la dotación inicial, disminuida por los gastos y aumentada por los ingresos, y la dotación final así obtenida, es de donde podemos llegar a medir el resultado del ejercicio. Sin embargo, en la formación del inventario las valoraciones resultan referidas aparentemente a categorías de componentes del capital como a bienes de los que se valoran en las cualidades intrínsecas. Y esto sucede porque la necesaria determinación de posiciones periódicas hipotéticas nos obliga a traducir el - fenómeno dinámico, que es expresión real de la vida de la empresa, en un fenómeno estático sólo perceptible cuando se considera la empresa como - materialmente se presenta, o sea, como una coordinación de bienes que - tienen un determinado valor.

Pero los bienes así considerados no son sino formas transitorias de los costes que en aquel momento aparecen invertidos en la empresa, no todavía utilizados en el proceso productivo, pero dispuestos para la inmediata y sucesiva utilización. Las posiciones así reconstruidas no pueden indicar otra cosa que un fugaz momento de la gestión, y las cosas

que materialmente las representan no se pueden valorar sin tomar en cuenta las relaciones que presentan con la gestión. Se puede, pues, considerar que todas las clasificaciones de bienes que se estiman útiles para mejor explicar la composición del capital en su contenido cualitativo y que no tienen relación con la función de dichos bienes en la gestión de la empresa, parten de un supuesto erróneo, ya que parecen admitir la posibilidad de valorar los bienes como tales y no en cuanto son remanentes de operaciones en curso y predisposiciones de medios operativos para el futuro.

Se orienta, por consiguiente, la valoración del balance hacia el criterio de los costes. Lo que no quiere decir que los componentes del capital han de valorarse al coste: significa sólo que al proceder a su valoración, que es valoración de remanentes, se ha de tomar el coste como punto de referencia. Si no fuese así, las valoraciones de balance perderían la característica esencial que les viene del objeto que persiguen, y que las diferencian de las estimaciones de liquidación y de cesión. Vendría en efecto a faltar el lazo de cohesión que, partiendo del punto firme de los costes originarios y enlazando en su curso a través del tiempo los ulteriores costes y correlativos ingresos, ata en unidad indisoluble el capital y las rentas y hace depender la medida de ésta del valor de aquél.

Las explicaciones precedentes nos permiten sintetizar las características de la valoración del balance en la forma siguiente: no son aplicables a este tipo de valoraciones los criterios de liquidación o de cesión; la valoración del balance se aplica al capital en cuanto funciona y produce, y se dice valoración de funcionamiento para indicar que se propone presentarnos, en medida de valor, las cualidades funcionales de

los componentes del capital de empresa considerados como inversiones de fondos a fines de lucro.

Las cualidades funcionales resumen las aptitudes y las posibilidades productivas de los componentes del capital y tienen expresión — cuantitativa en el coste originario, si se le considera como medida de — conveniencia de una inversión de fondos en medios de producción de una — empresa en atención a los beneficios que se espera obtener de su sucesiva utilización. Es, pues, el valor de funcionamiento, un valor de concordancia entre las cualidades estructurales y las funcionales de los componentes del capital, es decir, el grado de concordancia entre los costes originarios y los futuros ingresos presuntos.

Esta conclusión deja fuera de duda que el problema presenta muchas dificultades y fallos en la práctica en cuanto se refiere a las valoraciones del balance y el criterio de relatividad con que deben admitirse las soluciones.

El único elemento cierto en que se basan las soluciones, es el coste originario, y, sin embargo, su seguridad se entiende sólo en el sentido de que es cierta la suma de las unidades monetarias gastadas en la — adquisición del componente del capital a que corresponde el coste. Es decir, en aquel momento, el coste es también medida de funcionalidad de la inversión realizada, o sea, de la supuesta posibilidad de que de él se — derive un ingreso proporcional; un ingreso, digamos, superior al coste.— Medida de funcionalidad que sería cierta, sólo en el caso de que no se — presentase nunca variación alguna en las condiciones económicas externas e internas de la empresa, de las cuales depende por completo la productividad del capital en ella invertido. Es, por consiguiente, una medida

da inevitable dudosa porque es característica de las citadas condiciones como manifestaciones de fenómenos dinámicos, la de su continua variabilidad, más o menos acentuada.

Así, pues, si el criterio de coste puede señalar la orientación más correcta para las valoraciones del balance, no puede, en cambio, convertirse en regla de valoración; podría llegar a ser regla y fórmula sólo en un ambiente económico estático, que es tanto como decir hipotético e irreal, puesto que sólo en ese ambiente se podría estimar -- cierta la medida del ingreso, de la que en sustancia depende la permanencia de los valores del correspondiente coste. La incertidumbre de las valoraciones depende de unas dificultades mucho más graves que las que se suponen superables mediante la enunciación de esquemas y reglas de valoración; la dificultad está en el hecho de que los componentes del capital tienen también un valor porque ha habido que desembolsar una suma de dinero para obtenerlos, pero los efectos de los resultados del balance -- pueden conservar o no conservar aquel valor, según que en el momento en que se valoran se estiman capaces de producir en el negocio que los utiliza, un adecuado ingreso. Esto significa, en otras palabras, que para -- asignar un valor correcto a los efectos propuestos en la valoración que nos ocupa, se habría de conocer, previamente, el ingreso futuro correspondiente al coste desembolsado. Se sigue de ello que las valoraciones -- del balance se fundan esencialmente en previsiones, aunque en la práctica nos hagamos la ilusión de basarlos en datos ciertos.

La incertidumbre expuesta no ha de significar renuncia a la solución del problema, sino conciencia de las dificultades y orientación -- de la investigación no ya a las reglas y fórmulas de valoración, sino al estudio de las interdependencias que enlazan los valores como remanentes

de ejercicio y como componentes de la renta futura con la gestión de la entidad.

Como sugerencia final, exponemos que el criterio de la valoración de funcionamiento, que en la expresión más significativa de la citada interdependencia halla, por las razones expuestas, su solución en el criterio de los costes y su ampliación práctica en una previa descomposición del capital en las categorías de los componentes económico-técnicos y de los componentes financieros.

Respecto a los componentes económico-técnicos, hay que distinguir, según ya hemos apuntado, los que se refieren a las inversiones destinadas a la organización duradera del proceso productivo de la empresa o a las inversiones destinadas a la inmediata producción de ingresos financieros.

Entre los primeros, tenemos instrumentos y utilidades complementarias de producción, tales como inmuebles, maquinaria, instalaciones, etc., estos elementos concurren al funcionamiento de la empresa cediendo en cada ejercicio una fracción de su capacidad productiva y por tanto, - una fracción de su coste. Entre los segundos, mercaderías y bienes destinados a la venta en general, concurren a la finalidad última de la empresa, transformándose en el acto productivo en capitales monetarios. Esta distinta función de las dos categorías da lugar a una distinta posición de ellas respecto a la valoración.

Los remanentes de la primera categoría que han de valorarse en el balance, son los que se obtienen deduciendo del coste precedente la - fracción que se presume utilizada en el ejercicio expresada en términos

de valor. Los remanentes de la segunda categoría a valorar en el balance, son cantidades bien determinadas de mercaderías u otros bienes a los que se puede aplicar por cada una de sus unidades de medida el valor en que se estima expresión de su capacidad funcional.

Respecto a los componentes financieros, en principio, nada hay que añadir, salvo que se les evalúa por su valor nominal. Puede suceder que las sumas de dinero pueden estar representadas por moneda extranjera y habrán de referirse a moneda nacional, lo cual se realiza generalmente aplicando el cambio corriente.

Con respecto a los créditos, hay que hacer notar que si bien son valores numerarios, por otra parte representan sumas de dinero futuro, circunstancia que tiene dos notables consecuencias: en primer lugar, la de coasionar la duda común a todos los acontecimientos futuros, que en este caso consiste en la posible insolvencia del deudor, y en segundo lugar, determina la necesidad de tomar en cuenta el valor presente de la prestación futura. El planteamiento y solución de estos dos aspectos nos conducirá a concretar la expresión del valor de estos elementos patrimoniales.

2.2.5. INCIDENCIAS CAUSADAS POR LA DEPRECIACION MONETARIA.

2.2.5.1. Sus efectos sobre el patrimonio y la renta.

Según hemos visto, uno de los postulados de la contabilidad, es el de que los valores han de ser expresados utilizando unidades homogéneas, lo cual exige que haya permanencia o estabilidad en el valor real de la moneda de cuenta, representado conceptualmente por la cantidad de bienes y servicios que pueden comprarse con una unidad monetaria. Pero es un hecho perfectamente conocido que la moneda, aunque ostente el mis-

mo valor nominal, puede representar variaciones más o menos importantes en su capacidad adquisitiva, lo cual constituye una nota que diferencia esencialmente la naturaleza del patrón monetario de la de otros patrones de medida; por ejemplo los de orden físico.

Cuando se producen tales variaciones en el valor real del dinero, se tiene que los valores contables, tanto en lo que se refiere a la estimación de los elementos patrimoniales, como en lo que atañe al conjunto de los ingresos y costes que integran el resultado de ejercicio y al reflejo de las operaciones en general, vienen expresados con módulos monetarios en realidad diversos, quebrando así el principio de la homogeneidad valorativa, que como se ha dicho antes, es postulado de toda la estructura de la contabilidad y de sus representaciones. La contabilidad llevada en una moneda de valor inestable suministra una información errónea sobre el desarrollo de la actividad de la empresa, oculta los verdaderos costes y falsea los resultados realmente obtenidos, haciendo aparecer en muchas ocasiones beneficios donde con un conjunto de valores efectivos solo se hallarían pérdidas.

Las ideas anteriores las hemos tomado de Ramos expuestas en los temas de contabilidad para la oposición de Intendentes de Hacienda (97), y son precisamente las que nos van a servir para desarrollar este apartado. El tema ha sido tratado por multitud de autores bien como un capítulo de sus obras, o bien como tema único monográfico, así por ejemplo P. Massonnat en "Les variations de la monnaie et des prix et l'economie des entreprises". Dunod. Paris 1.964.

(97) Ramos D'íaz, F.J.- Contabilidad. Contestaciones al programa de Intendentes de Hacienda. 1960. pág. 103.

Los efectos que un proceso de depreciación monetaria produce - en la contabilidad se manifiestan en dos aspectos que están relacionados entre sí: la representación de la situación patrimonial con referencia - a un momento dado y la determinación periódica de los resultados económicos.

Por lo que se refiere al primero de dichos aspectos, originará en el balance de situación desviaciones entre los valores contables y - los valores actuales tanto más acusadas cuanto más lejana sea la época - de adquisición de los elementos patrimoniales correspondientes.

Puesto que la depreciación monetaria actúa en el tiempo afectará en mayor medida a los valores fijos o inmovilizados que a los valores circulantes. Por otro lado los efectos son distintos sobre los elementos del balance según la naturaleza real o numeraria de los mismos. En los - elementos de naturaleza real, la pérdida del valor adquisitivo de la moneda determinará un incremento en la expresión monetaria del valor respectivo, si esta se hace en términos del nivel de precios actual; por el - contrario, los componentes de naturaleza numeraria, que, por virtud del principio nominalista del valor del dinero consagrado en nuestro derecho de obligaciones, tienen una representación monetaria fija, experimentan en tal supuesto una disminución de su valor efectivo en términos de poder adquisitivo real.

Siguiendo la exposición de Ramos podemos considerar con algún detalle lo indicado.

Considerando en particular los principales conceptos que ordinariamente se presentan en todo balance, tendremos:

A) Zona de los valores circulantes:

a) del activo.

1) Caja y saldos de cuentas corrientes bancarias.

Ya se ha comentado que el fenómeno implica una pérdida auténtica por la reducción del valor adquisitivo de las disponibilidades que la empresa necesita para su funcionamiento, lo que le obligará a aumentar su volumen nominal para mantener el mismo nivel operativo.

2) Créditos comerciales o de funcionamiento.

Valen las observaciones hechas para 1).

3) Existencias

Las existencias de materias primas, de productos, de mercancías, etc., si son reflejados en el balance aplicando la norma de valoración "coste o precio de mercado, el que sea menor" propia de las épocas de normalidad monetaria, presentarán un valor contable no muy alejado del coste de reposición, salvo que se trate de empresas de activo productivo largo o que el proceso de inflación tengan un ritmo muy acelerado; en estos últimos supuestos, dicho proceso dará lugar a que la contabilidad arroje beneficios ficticios, al computar como costes de los productos o mercancías vendidos, los históricos figurados en aquellas inferiores a los valores de reposición correspondientes. Este cómputo de beneficios puede dar lugar a una progresiva pérdida de sustancia económica de la empresa en la medida que tales beneficios sean objeto de distribución o que la empresa venda por bajo de los costes reales.

b) del Pasivo

Débitos a corto plazo.

Puede extenderse a este concepto, lo dicho con respecto a los créditos comerciales y de funcionamiento, si bien como es lógico, teniendo en cuenta que aquí el factor depreciación monetaria juega en sentido inverso, es decir a favor de la empresa deudora.

B) Zona de valores fijos.

Consideremos los efectos producidos en los dos conceptos principales de este grupo: en el activo, las inmovilizaciones; en el pasivo, los débitos a largo plazo.

Inmovilizaciones. El ejemplo más significativo de heterogeneidad entre los valores del balance derivada de la depreciación monetaria, es sin duda, ofrecido por las inmovilizaciones técnicas. Por lo regular este concepto se mantiene en el activo de los balances por el valor originario determinado por su coste de adquisición o por el que se dió entrada en contabilidad al elemento correspondiente, lo que es tanto como considerar en la sucesión de balances, que dicho valor es concretamente homogéneo con el de los restantes conceptos que proceden de épocas en que la moneda tenía muy distinto poder adquisitivo. La deformación contable que ello produce tiene una doble manifestación: por una parte resultan falseados los valores del capital real invertido y por otra los resultados, en cuanto que las cuotas de amortización calculadas sobre aquellos valores originarios o históricos determinan un coste nominal por este concepto, inferior al consumo de patrimonio realmente afectado, lo cual conduce también en este caso al cómputo de beneficios ficticios y en supuestos análogos a los que fueron indicados al hablar de las existencias, también a pérdida de sustancia económica de la empresa.

Débitos a largo plazo.

Por el juego del principio nominalista del valor del dinero, - resulta irrelevante a estos efectos la distinción de los débitos en razón de su plazo de reembolso. Pero abundando en las razones ya expuestas, es de señalar que un proceso de desvalorización monetaria tendrá en esta clase de débitos efectos más acusados por cuanto que la disparidad entre el valor monetario real del capital recibido en su día y el nominal que constituye la obligación de la empresa prestataria, será lógicamente mayor.

Por lo que respecta al resultado de ejercicio, hemos de señalar que cuando se produce el fenómeno de depreciación monetaria, los costes e ingresos que concurren a formar dicho resultado, si bien nominalmente aparecen registrados en base de una misma unidad de cuenta, en realidad están constituidos por unidades monetarias de muy distinto valor económico. En un proceso inflacionario las cuentas de resultados tienden a representar beneficios superiores a los realmente obtenidos, dado que en dichas cuentas resultan enfrentados ingresos cifrados en unidades corrientes con conceptos de coste de formación más o menos anterior, y, - por tanto, siempre expresados en unidades monetarias de valor económico superior.

Como consecuencia de lo expuesto podemos decir, en síntesis, - que los problemas contables derivados de la depreciación monetaria son: a) Rectificar los valores del balance a fin de que tengan una expresión monetariamente homogénea, indispensable para que dicho documento pueda - cumplir su función de representación patrimonial; b) corregir los resultados de ejercicios en forma que la cuenta correspondiente exprese los -

realmente obtenidos, separando los que sean pura consecuencia de cálculos contables en monedas de valor económico heterogéneo.

La resolución de estos dos tipos de problemas plantea a su vez la cuestión previa de seleccionar la medida a utilizar para el cálculo de las variaciones en el valor económico de la moneda.

2.2.5.2. Su tratamiento contable.

En relación con la cuestión previa que citábamos al final del apartado anterior, hemos de decir que se admite en general que las correcciones contables deben realizarse en base de índices ponderados de precios, cuyos recíprocos sean representativos del valor del dinero. Y aquí, evidentemente, es donde surge un problema técnico fundamental, como concretar el índice de precios, o mejor dicho qué tipo de índice se elija ya que además, es sabido, que en la evolución de los precios no solamente influyen causas monetarias, sino un conjunto de causas de índole diversa que contribuyen a la formación de aquellos, y puede ser difícil e incluso imposible, deslindar del conjunto total de causas que originan las variaciones de los precios, las que corresponden a factores monetarios.

Hecha esta observación de carácter previo, hay que tener en cuenta, que en la teoría y en la práctica de los distintos países han surgido diversas soluciones influenciadas en cada caso por las características peculiares de los distintos procesos.

Dichas soluciones pueden ser clasificadas en dos grandes grupos:

a) las que pretenden actuar sobre el sistema contable general de la empresa.

b) las que establecen las rectificaciones sobre aspectos parciales de la contabilidad, particularmente sobre los estados financieros resuntivos: balance y cuenta de resultados.

En las del grupo a) tenemos las que suponen un doble registro de las operaciones en moneda corriente y en moneda-oro o en un patrón monetario estable.

En las del grupo b) y en soluciones que actuen sobre el balance se encuentra la revalorización o reevaluación de balances, pudiendo practicarse haciendo homogéneos los valores finales del activo y pasivo con los iniciales o viceversa. Por razones de tipo práctico suele procederse en esta segunda forma. El procedimiento consiste en aplicar a los distintos elementos del balance, estimaciones de valor en base de la unidad monetaria económicamente homogénea que se elija. Las diferencias que se produzcan como consecuencia de la nueva valoración se llevan a una cuenta especial que tienen consideración rectificativa del neto patrimonial.

En las del grupo b) y en soluciones que actuen sobre la cuenta de resultados tenemos diversas fórmulas con la idea fundamental de homogeneizar desde el punto de vista del valor monetario real, los costes e ingresos del ejercicio, mediante rectificaciones realizadas en sus elementos componentes. Así podemos citar: a) sistema de los fondos de reposición o de renovación; b) sistema de las amortizaciones anticipadas o aceleradas; c) sistemas especiales para la imputación de costes de las primeras materias o mercancías salidas, por ejemplo el LIFO, última entrada, primera salida, el NIFO, próxima entrada, primera salida, el Stock "de hierro", o Stock instrumental.

2.2.6. INCIDENCIAS CAUSADAS POR OTRAS VARIABLES EXOGENAS.

2.2.6.1. Aspecto conceptual.

Schmalenbach, en su magistral obra "El Balance Dinámico", a la que en repetidas ocasiones hemos hecho referencia, pone claramente de manifiesto en la exposición de los Modelos dinámicos sobre la medición del resultado y en consecuencia del balance, que es necesario aislar y poner de manifiesto al determinar el resultado las variables o causas endógenas o internas a la gestión de la empresa y las variables o causas exógenas o externas a la misma, para poder obtener información clara y conclusiones certeras sobre la gestión empresarial.

De aquí, que siguiendo las orientaciones indicadas hemos expuesto, hasta el punto 2.2.4. inclusive, los modelos dinámico y estático, bajo la hipótesis fundamental de una situación de precios estables dentro de la Economía Social.

Ya en el punto 2.2.5. introducimos una variable exógena, la de apreciación monetaria y ahora completaremos el tratamiento de la medición de la renta empresarial, introduciendo con carácter general las incidencias causadas por variables exógenas, que se traducen en definitiva, en ausencia de precios estables e incluso originando una incertidumbre e inestabilidad vital, en el sistema económico en que las empresas se desenvuelven.

Es comprensible, como indica Ceccherelli (98), que en los antiguos negocios se procediese, al redactar los saldos, a unas valoraciones esti

(98) Ceccherelli, A.- Ob. ci. pág. 241.

mativas basadas en los precios corrientes y en cualidades intrínsecas de las cosas valoradas; y es comprensible también que tales valoraciones, - si bien teóricamente más apropiadas a casos de liquidación, pudieran ser también utilizables en las determinaciones de resultados. Las repercusiones de los acontecimientos sociales, que determinan las mayores y más imprevistas variaciones de precios, se percibían lentamente y con limitada intensidad; las demandas del mercado eran exuberantes en relación con -- las fuentes de aprovisionamiento y, por otra parte, en una elaboración - casi totalmente artesana y manual, quedaban eliminadas las contingencias técnicas capaces de determinar crisis de superproducción. La lentitud y dificultad de las comunicaciones limitaba a los más emprendedores la conquista de los mercados, y las ventas constituían ganancias seguras.

En aquel ambiente no existían las causas fundamentales de las más notables oscilaciones de precios y el problema de las valoraciones dependía, casi exclusivamente, de las condiciones internas de funcionamiento de la empresa; al hacer el balance había que distinguir los artículos malogrados, las mercaderías averiadas, y las mermas, y tomarlas en cuenta para la valoración. Eran cuestiones, por tanto, de aplicación y no de adopción de criterios; posibilidades de correcta determinación de resultados, incluso para períodos breves.

Pero cuando el ambiente en que la empresa se desenvuelve llega a ser tal que determine, en virtud de continuos progresos técnicos, cambios en las modalidades y posibilidades de producción y crisis de superproducción debidas a los paralelos perfeccionamientos de organización, y, por tanto, crisis de consumo, cuando a consecuencia de perturbaciones políticas y económicas sobrevienen alternativos períodos de prosperidad y de depresión; cuando las variaciones del valor de la moneda no dependen -

ya solamente de las genuinas variaciones del valor del oro, sino que pro vienen de maniobras de especulación de potentes grupos financieros que re basan los límites y los intereses de un país, las variaciones se hacen - frecuentes y a menudo incontrolables.

En un ambiente tan dinámico y por tantos motivos irregularmente variable, el problema de las valoraciones de los balances va intima— mente ligado a las alternativas económicas externas, de las cuales los - precios solamente acusan las transitorias y fugaces situaciones. Han de tomarse, por tanto, como expresiones de tendencia y como elementos de - previsión.

Si atendiendo a la realidad se advierten posiciones de empre— sa en las que el balance de un ejercicio podría arrojar amplísimas gan cias sólo con valorar las materias primas y las mercaderías a los precios que actualmente habrían de pagarse para repostar los almacenes de las — mismas dotaciones, y en las cuales un balance de otro ejercicio podrían arrojar pérdidas notables, sólo porque se ha manifestado un fenómeno in— verso de descenso de precios, habría que preguntarse si el mayor cuidado de los compiladores de balance no ha de ser precisamente el de distinguir las utilidades dependientes de hechos de gestión de las que dependen de las variaciones de valor.

Si la afirmación teórica de que el único balance verdadero es el que se practica en el acto de liquidación de la empresa, porque sólo en tal momento las valoraciones tienen el control efectivo de los ingre— sos monetarios, puede aparecer prácticamente carente de importancia, - - puesto que en el terreno concreto todos los años "se debe" proceder a de terminar los resultados, hay que convertir, no obstante, en que realmen— te carecen de importancia muy a menudo los resultados de los balances —

anuales, y ello a pesar de la buena voluntad de los compiladores. Balances mucho más reveladores sólo podrían obtenerse por periodos de tiempo bastante superiores al año, es decir, por periodos correspondientes a la duración de un ciclo económico, entendiendo en este caso por ciclo un periodo de tiempo bastante prolongado para que se puedan concretar, equilibrar y estabilizar las diversas tendencias del mercado y las variaciones de los precios.

Reconociendo esto se resuelven muchas dudas y se eliminan muchos equívocos en torno a la verdad y a la exactitud de los balances, en caminando a una solución lógica el problema práctico de las valoraciones del balance.

De lo expuesto se deduce que para algunos autores, por ejemplo Ceccherelli, la incidencia causada por las variables exógenas (excepto la debida a la depreciación monetaria) no debe tenerse en cuenta directamente en contabilidad; es decir que desde el punto de vista de la visión de la empresa en funcionamiento, es transcendental la opción que se realiza al dar entrada en el patrimonio a determinados elementos, que deben ser gestionados y se representarán y medirán en contabilidad en función de los valores que tenían en el momento de su adquisición y posteriormente para corregir dichos valores, deberá tenerse en cuenta únicamente las causas internas o endógenas que alteran aquel valor inicial (además de tener en cuenta también la incidencia de la depreciación monetaria).

Estas ideas, son modificadas formalmente por Schmalenbach, quien afronta claramente, según dijimos, el tema de la distinción en la medición del resultado de las variables endógenas y exógenas a la empresa; ahora bien, es importante subrayar que Schmalenbach analiza claramente -

los diversos modelos dinámicos de medición del resultado pero para él en general, el criterio fundamental de valoración, se sitúa en el coste de adquisición.

Resumiendo, este punto diremos que Schamalenbach sitúa como protagonista de la contabilidad al resultado, de ahí su teoría del balance dinámico, le analiza con visión realista, distinguiendo las causas y consecuencias endógenas y exógenas sobre la formación del mismo, pero en general todo ello de acuerdo con el pensamiento clásico tradicional de los criterios de valoración fundados en el coste de adquisición, corregido - en su caso por la incidencia causada por la depreciación monetaria. Y todo ello es consecuente con su idea, de que la contabilidad debe plantearse fundamentalmente la medición del resultado de explotaciones o empresas en funcionamiento, y por ello le preocupan las causas que inciden en los componentes que intervienen en el mismo, pero no las que se refieren al patrimonio como tal.

El planteamiento integral, o al menos en todas sus consecuencias del tema de este epígrafe, es afrontado por la llamada teoría orgánica o dualista del balance, que atribuye a la contabilidad y al balance dos objetivos igualmente importantes, correlacionados pero no subordinados.

- a) Determinar los resultados reales.
- b) Fijación de la auténtica situación de la unidad económica.

Esta concepción, que por una parte persigue la determinación - del resultado por procedimientos análogos sustancialmente a los expuestos, no olvida la función del balance como expresión de la situación empresarial y en orden a la misma define un procedimiento de corrección de

todas las partidas constitutivas del mismo, tanto las que tienen directa relación con el beneficio de ejercicio, como aquellas otras que no han intervenido, o no lo han hecho directamente en la determinación de los resultados.

Esta teoría ha sido desarrollada fundamentalmente por Schmidt en su "Die Organisch Tageswertbilanz", y posteriormente se ha visto desarrollada parcialmente por multitud de autores al exponer la teoría de los costes de reposición o renovación.

Como indica Fernández Pirla (99), glosando la teoría que comentamos, la fijación de la verdadera situación de la empresa en un momento dado, exige se tengan en cuenta todas las perturbaciones económicas (cíclicas, monetarias, etc.) analizando las influencias que sobre la situación valorada y eficiente de la unidad tienen. Periódicamente y como consecuencia del proceso de valoración de los elementos patrimoniales - que se ha de desarrollar, aparecerán unas cuentas de diferencias para recoger las que han de surgir en relación con los valores que dichos elementos tenían con anterioridad; estas cuentas de diferencias son auténticas cuentas de capital. La técnica contable que se establezca, ha de tender fundamentalmente, a determinar y separar de los beneficios de la explotación todos aquellos no debidos a la normal gestión productiva de la empresa y en forma muy especial, aunque no exclusiva, los originados por variaciones en el grado de inflación del complejo económico en que la empresa se halla situada. Por esta razón Schmidt, indica que el beneficio real no supone un simple exceso del precio de realización o venta sobre el de adquisición o compra, es necesario para que exista beneficio

(99) Fernández Pirla, J.M.- Ob. ci. pág. 127.

un aumento sustancial sobre el precio de reposición.

Por ello, según Schmidt, el criterio a aplicar en el proceso - periódico de valoración de los elementos patrimoniales, en orden al exacto conocimiento de la situación empresarial, va a ser el de precio de renovación o reposición.

Sin embargo como indica Fernández Pirla, la aplicación estricta de este criterio a todos y cada uno de los elementos que han de integrar el balance, conduciría a situaciones absurdas; con razón se ha dicho que si un empresario tuviera que renovar todos los elementos de su empresa, probablemente no lo haría hoy según la forma estructural que su empresa tiene.

Este punto lo analizaremos con más detalle en el apartado siguiente, al tratar de la crítica de estas teorías.

Ahora vamos a concretar las ideas expuestas siguiendo la obra de Edwards y Bell (100), resumidas en el trabajo de Galassi (101).

Estos autores distinguen los conceptos de beneficio contable, - beneficio realizado y beneficio económico.

En la formulación del beneficio contable los activos son valorados a coste histórico, hasta el momento de la venta; en tales condiciones, tanto las ganancias de capital como las ganancias de producción-venta, forman parte del beneficio de gestión; no se hace la separación entre las dos especies de ganancias.

(100) Edwards y Bell.- Ob. ci. pág. 277.

(101) Galassi.- Ob. ci. pág. 248.

Si se propusiera la determinación de la "ganancia corriente de producción-venta (ingresos corrientes menos costes corrientes), la diferencia entre ésta y el beneficio contable tradicional expresaría las ganancias o pérdidas de capital, componentes del beneficio realizado. Es decir, que el llamado beneficio contable y el beneficio realizado se diferencian únicamente en la delimitación de sus componentes.

Por otro lado el llamado beneficio económico, está compuesto - por un lado, por la diferencia entre ingresos corrientes y costes corrientes (quiere decirse a precios corrientes no históricos) lo cual es el beneficio corriente de la actividad producción-venta y por otro lado, contiene las ganancias de capital por ahorro de costes realizables.

En la comparación a que nos referimos entre el beneficio económico y el beneficio contable, resulta evidente la preferencia que los autores atribuyen en las valoraciones, a los valores corrientes con respecto a los valores históricos.

Quizá sea conveniente perfilar algo más alguno de los términos empleados, especialmente el término ganancias de capital realizables, — parte de la noción de beneficio económico y el de las ganancias de capital realizadas, elemento del beneficio contable.

Las ganancias de capital realizables pueden concretarse como — la diferencia entre el valor corriente del activo (materias primas, semielaborados, productos terminados, factores productivos en general, títulos) al fin del período administrativo y el valor corriente del activo — al comienzo de dicho período.

A su vez las ganancias de capital realizadas, como diferencia entre ingresos por ventas extraordinarias de activo valor corriente de este en el período de extraordinaria dedicación del mismo a los procesos de producción y valor del activo en el período regular o de dedicación regular a los procesos de producción.

Todas las ganancias antes de ser "realizadas" son "realizables"; estos dos componentes positivos del beneficio no constituyen por ello — elementos adicionales, sino que se excluyen alternativamente. Cuando se manifiestan "las ganancias de capital" al variar los costes, se pone de relieve su génesis, mientras que la manifestación al tiempo de la "realización" concreta, la realización de las ganancias, por otra parte ya — existente.

Pongamos un sencillo ejemplo expuestos por Edwards y Bell.

CONCEPTO DE "BENEFICIO CONTABLE"

Ingreso (valores corrientes)	\$ 4,000
Costo de lo vendido (valores históricos) ...	\$ <u>2,019</u>
Beneficio contable	1.981

CONCEPTO DE "BENEFICIO REALIZADO"

Ingresos (valores corrientes)	\$ 4,000
Costo de lo vendido (valores corrientes) ...	\$ <u>2,090</u>
Beneficio corriente (de la act. produc.-venta)	\$ 1.910

Costo de lo vendido:

Valores corrientes	\$ 2,090
Menos: Costo de lo vendido (val. hist.)	\$ <u>2,019</u>

Ahorros realizados	\$	<u>71</u>
Beneficio realizado	\$	1.981

CONCEPTO DE "BENEFICIO ECONOMICO"

Ingresos (valores corrientes)	\$	4.000
Costo de lo vendido (valores corrientes).. ...	\$	<u>2.090</u>
Beneficio corriente(de la act.de produc.-venta) \$		1.910
Ahorros de costos realizables	\$	<u>65</u>
Beneficio económico	\$	1.975

Como vemos, se da una coincidencia en las medidas del beneficio contable y del beneficio realizado, pero este tiene una manifestación distinta .

El beneficio realizado es distinto del beneficio económico. En el ejemplo, el valor de los "ahorros de coste realizados" en este periodo -ahorros de coste producidos en parte en el presente periodo y en parte en el precedente- supera el valor de los producidos de nuevo en el periodo de examen. Los "ahorros de coste realizados" resultan de la diferencia entre el coste de sustitución en la época del empleo (o venta) y el coste histórico en la época de adquisición; los "ahorros de costes realizables", derivan en cambio, de la diferencia entre costes corrientes - al fin del periodo (o al tiempo de empleo o de venta) y los costes corrientes al comienzo del periodo (o al tiempo de adquisición durante el periodo).

Para terminar este punto, indicaremos que una vez más se observan conceptos distintos referidos a una noción aparentemente unívoca, pero que adquiere versatilidad precisamente en función o como derivación -

lógica de hipótesis - premisa y éstas son imprescindibles para enjuiciar los modelos elaborados; es decir, que son susceptibles de crítica, si — bien solamente en relación con los fines para los cuales son formulados y en cuanto al significado atribuido a los mismos. Se observan en efecto, las relaciones entre principios, problemas, e instrumentos para resolverlos; se formulan frecuentemente conceptos en relación con situaciones de empresa y de ambiente para ofrecer métodos de solución de problemas. Las múltiples configuraciones del beneficio responden a una variedad de aspectos de observación de los resultados económicos, cada uno perseguible útilmente en conexión con situaciones definidas y problemas preelegidos; como indica Galassi en el estudio que comentamos, — nos parece ilógica y no fecunda la crítica a una concepción del beneficio elaborado sobre el tejido conceptual de otras acepciones.

2.2.6.2. Crítica.

A los planteamientos expuestos se han efectuado multitud de críticas. Muchas de ellas caen en el error apuntado al final del apartado anterior y por ello solo merecen el olvido. Otras en cambio, sitúan correctamente el problema, centrando en el juicio del coste de renovación o reposición o reemplazo y enjuiciando el problema de la renovación en general de la empresa. Por ejemplo Devillebichot (102). También Massonnat se ocupa del tema (103), en el último capítulo de su obra.

Aquí vamos a seguir sus ideas.

Cuando nos planteamos el tema general de la medición de la renta, teniendo en cuenta no solamente las causas endógenas o internas, si-

(102) Devillebichot.— Ob. ci. pág. 132.

(103) Massonnat.— Ob. ci. pág. 203.

no también las exógenas o externas, se observa como un primer intento de solución basado en criterios monetarios de conjunto como el inspirado en el concepto de balances - oro, o en aquellas soluciones que parten de un índice único para efectuar las conversiones en los valores de adquisición a valores corrientes o actuales. Sin embargo, como pone de manifiesto Massonnat, esta idea es insuficiente e incluso puede conducirnos a soluciones disparatadas. De ahí que surgiera la necesidad de plantear el tema teniendo en cuenta al lado de la variación en el poder adquisitivo de la moneda, la evolución de la coyuntura, y las modificaciones que afectan a las relaciones o niveles relativos de los precios de los distintos sectores o bienes entre sí. De ahí que surgiera la noción de coste de reemplazamiento, renovación o reposición, o coste corriente como indicábamos al glosar las ideas de Edwards y Bell.

Ahora bien, este planteamiento fundado sobre un plano económico, presenta evidentes lagunas, imprecisiones e inconvenientes al tratar de introducir el mismo en el campo contable, es decir, en el de su medición.

En efecto, el coste de reemplazamiento, bien entendido no es un coste actual, sino un coste futuro que debería referirse al momento en que la sustitución del bien correspondiente se llevase a término, y por ello es difícil concretar los cambios o modificación de los costes en el futuro, debido a la incertidumbre sobre la evolución futura de los factores económicos en general, así como los monetarios y el progreso técnico. De hecho se procederá de forma válida a precisar la expresión actual del reemplazamiento que progresivamente irá adaptándose en el futuro.

Ahora bien, esto sobre la base de que conocemos con precisión las modalidades de reemplazamientos en la empresa, lo cual es muy difícil referido a las inversiones en activo inmovilizado, ya que en general la renovación de los elementos patrimoniales no se realizará sobre la base de una reproducción exacta de los bienes. Es decir, la propia dinámica económica y el progreso científico y técnico lleva consigo que los sistemas productivos cambien y se perfeccionen, y por ello el caso límite y excepcional será el del reemplazamiento de bienes idénticos o similares y el caso general será el contrario y por ello ¿cómo precisar y medir un coste corriente o de reposición sobre los elementos actuales de la empresa, si falla la hipótesis de su reemplazamiento?; es decir, ¿qué sentido económico y contable tiene el que se plantee por ejemplo, como valor actual de un equipo productivo, su precio actual (si es que existe mercado para ella) teniendo en cuenta las circunstancias de su vida útil, si en la política de la empresa no se concibe en el futuro la adquisición de la misma, sino la reposición de equipo productivo, por otro, con características técnicas y económicas diferentes?.

En consecuencia, solamente podemos aplicar correctamente la teoría del coste de reemplazamiento, o de otra forma concretar el beneficio económico en el planteamiento de Edwards y Bell, cuando pueda concretarse con garantías de acierto la cadena de reposiciones futuras de los bienes o elementos patrimoniales.

2.3. MEDICION EN MOMENTO FINAL

2.3.1. INTRODUCCION.

Hemos indicado repetidamente, y en especial al tratar del concepto de renta y de su periodificación, que en definitiva solo era posi-

ble sin recurrir al convencionalismo, medir la renta una vez transcurrida la totalidad de su existencia.

Se ha expuesto la amplia problemática que suscita la medición de la renta en periodos de funcionamiento. Pues bien, ahora nos situamos al final de la existencia de la entidad y nos planteamos una mirada al pasado a lo largo del tiempo en que actuó la entidad o ejercitó sus posibilidades e incluso la potencia actual de la misma bajo la hipótesis de una transacción sobre el conjunto que forma o integra.

Es decir, nos planteamos el final de la entidad con dos posibles salidas: a) su extinción pura y simple por liquidación o su integración en otra entidad.

2.3.2. CASO DE EXTINCION SOCIAL POR LIQUIDACION.

Dejando a un lado los aspectos jurídicos de esta materia, nos centramos en sus aspectos contables.

Si una entidad decide extinguirse previa liquidación lo que podemos planteamos es una medición de sus diversos elementos patrimoniales en su momento final, como aspecto previo a su liquidación, es decir, concretar su posible precio de mercado, puesto que a él están destinados, lo cual implica la realización de un proceso analítico de valoración de todos y cada uno de los elementos patrimoniales ponderando sus cualidades intrínsecas e individualizadas.

En este momento no tenemos otro camino, ya que el conjunto armónico que constituía el patrimonio de la entidad se desintegra y se realiza a través del mercado.

Una vez ponderado el valor actual de los distintos elementos, se tratará de realizarlos por distintas vías, transformando en medios líquidos los valores correspondientes, con lo que, el fondo de valores que es el capital (en sentido amplio) de la entidad, se concretará como al principio de su existencia en medios líquidos una vez efectuado integralmente el proceso de realización de los activos y satisfechos los pasivos propiamente dichos.

En estos momentos por tanto, terminan las incertidumbres sobre la medición del fondo de valor que es el capital. Y ahora sí que por comparación entre dicho fondo al final y al principio de la existencia de la entidad, teniendo en cuenta las ampliaciones y reducciones directas, concretamos su resultado definitivo.

Ahora la ecuación que expusimos en el apartado 2.2.4.1. tiene perfecta validez: $\pm R_t = (A_f - A_o) - (Amp - Red)$.

Sin embargo, es evidente que la comparación anterior necesita, para ser válida, referirse en términos monetarios de poder adquisitivo constante.

Supongamos por ejemplo que el fondo de valores de una entidad al comienzo de su existencia fuese de 100.000.000 ptas. y al final de la misma de 200.000.000 ptas. Además, supongamos que no se hubiesen efectuado ampliaciones ni reducciones de capital propiamente dicho, ni disminuciones del fondo de valor como participación en los resultados periódicos y también, supongamos que la depreciación monetaria entre ambos momentos inicial y final hubiese sido el 100%. Aparentemente el resultado total de la entidad eran 100.000.000 ptas., diferencia entre 200.000.000

ptas y 100.000.000 ptas. sin embargo en realidad, los propietarios de la entidad han tenido un resultado real nulo, ya que el poder adquisitivo - del fondo de valor al final, es decir, lo que recuperan los propietarios de la entidad, es simplemente lo que inicialmente invirtieron.

Es más, si esta entidad ha tenido una duración de 30 años, y - al cabo de los mismos, no recuperamos nada más que lo invertido no solamente no hemos obtenido un beneficio, sino que ni siquiera hemos obtenido un rendimiento mínimo al capital invertido como tal.

Como final de este punto, vamos a realizar, unas observaciones que consideramos de interés.

El planteamiento anterior, se ha realizado desde el punto de - vista de la entidad en sí y no desde el de sus propietarios, ya que en - este último caso el aspecto financiero y temporal cobra una importancia esencial. Veamos con un ejemplo.

En el caso anterior, supongamos que el fondo de valor al final de los 30 años es de 150.000.000 ptas. debido a que en el año 15 la enti-dad distribuyó a sus propietarios un dividendo de 50.000.000 ptas.

Sin tener en cuenta la depreciación monetaria, y desde el punto de vista de la entidad, en este caso y en el anterior, ésta ha obteni-do el mismo resultado aparente total de 100.000.000 ptas. Sin embargo, - al introducir en la comparación las rectificaciones precisas por depre-
ciación monetaria obtendríamos conclusiones diferentes.

Y además desde el punto de vista de los propietarios de la entidad, lógicamente les ha sido más beneficiosa la empresa en el segundo

supuesto que en el primero ya que consiguen recuperar el mismo montante financiero, pero con mayor anticipación lo que desde su punto de vista -- es preferible.

Como conclusión podemos señalar que el tiempo no es un elemento indiferente para enjuiciar el tema del resultado de la entidad sobre todo si nos situamos en el punto de vista de sus propietarios, si no que debe de tenerse en cuenta como elemento esencial al tratar de determinar el resultado total de la duración de la entidad, refiriendo los valores a un momento del tiempo y al trasladarles o referirles a otro momento anterior o posterior, tener en cuenta el principio de la equivalencia financiera de que un capital tiene un valor en un momento dado y para referirlo a un momento posterior hay que acumularle el interés correspondiente.

2.3.3. CASOS DE FUSION SOCIAL.

Otros casos de extinción de la entidad, se presentan cuando ésta es fusionada a través de los cauces jurídicos correspondientes. Prescindiendo de los mismos, nos referimos a los aspectos contables del tema.

En estos casos, es donde realmente se justifica el planteamiento de la medición del fondo de valor como un conjunto unitario.

Aquí nos enfrentamos con la extinción de la entidad, pero no -- con la desintegración de su patrimonio; al contrario, ahora, de cara a -- la fusión es donde adquiere su verdadero carácter unitario, es decir, -- que el fondo de valores del capital de la entidad (en sentido amplio) adquiere significado unitario.

Este es el campo específico de una compleja problemática, cual es, la Valoración de Empresas, entendida ésta como aspecto necesario para orientar la transacción de la empresa como tal. Así, es estudiado por Jaensch en su obra Valoración de Empresas (104).

En resumen, podemos indicar que una vez efectuada la valoración de la entidad en su conjunto, se establece la paridad relativa con las demás entidades afectadas por la fusión, reconociéndose a las mismas o más bien a sus propietarios una participación en el capital de la entidad que prevalece de la fusión.

Desde el punto de vista de la entidad extinguida, éstas reciben como contraprestación de su aportación los títulos de participación en la entidad absorbente y evidentemente el valor de los mismos es igual al de la aportación patrimonial realizada por la entidad extinguida.

Una vez terminada la operación de transacción en bloque del patrimonio, estamos en una situación idéntica a la del punto anterior 2.3. 2., con la diferencia de que el fondo de valor final está representado por títulos de participación en otra entidad, en vez de en medios líquidos.

2.4. PLANTEAMIENTO MACROECONOMICO.

2.4.1. GENERALIDADES.

Los fenómenos económicos pueden ser estudiados y medidos desde el punto de vista individualizado de las unidades o entes que en ellos actúan o bien de forma conjunta o global, referidos a un espacio más amplio, por ejemplo, la nación o economía nacional.

(104) Jaensch, G.- Valoración de Empresas. Gustavo Gili. Barcelona 1969.

Y si entendemos la contabilidad como un sistema de comunicación o información, también será posible elaborar modelos referidos al conjunto nacional, es decir, efectuar el análisis desde un punto de vista macroeconómico.

Como indica Yanovsky (105), las dos guerras mundiales de este siglo y las revoluciones políticas y sociales que las siguieron, dieron un fuerte impulso al estudio y análisis de los problemas macroeconómicos. Los ciudadanos de los distintos países y respectivos gobiernos, enfrentados con agudas dificultades económicas y financieras de escala y carácter internacional, animaron a los economistas a investigar las actividades económicas y financieras de los distintos sectores de una economía nacional desde un punto de vista global.

Así surgieron los denominados sistemas de contabilidad social expresión sugerida por primera vez por Hicks (106), que siguiendo un orden cronológico son los siguientes: a) el sistema de cuentas nacionales; b) el sistema input - output; c) el sistema de flujos de fondos.

No solamente ha preocupado este tema a los expertos a nivel nacional, sino que trascendió el mismo a los Organismos Internacionales; así, la Oficina de Estadística de las Naciones Unidas elaboró el Sistema de Cuentas Nacionales en 1.952, (SNA) sobre la base del informe elaborado en 1.947 por un Comité, presidido por Richard Stone sobre la "Medición de la renta nacional y la construcción de cuentas sociales".

Posteriormente, la O.E.C.E. también elaboró en 1.958 el Sistema

(105) Janovsky, M.- Sistemas de Contabilidad Social. Rialp. Madrid 1968. pág. 13.

(106) Hicks, J.R.- The social framework and introduction to economics Oxford at the Clarendon Press. 1960. pág. 224.

normalizado de contabilidad nacional.

Y ya recientemente, tenemos dos nuevas elaboraciones a nivel internacional. Por un lado, el nuevo Sistema de Cuentas Nacionales de la O.N.U., 1.970 (SCN) y el Sistema europeo de cuentas económicas integradas (SEC), 1970 de las Comunidades Económicas Europeas.

El nuevo SCN proporciona un marco amplio y detallado para el registro sistemático y completo de las corrientes y fondos de una economía. En este sistema se presentan, de una forma articulada y coherente, datos cuyo grado de agregación va desde las cuentas consolidadas de la nación del antiguo SCN, a los cuadros detallados de insumo-producto y de corrientes financieras. La cuenta de producción del antiguo SCN se desglosa en cuentas de insumo-producto por industrias y mercancías y la corriente de "préstamo neto" se divide en transacciones sobre activos y pasivos financieros de los sectores y subsectores institucionales de una economía. Las cuentas de ingresos y gastos y de capital de la nación se dividen en las cuentas correspondientes por sectores y subsectores institucionales; y a las cuentas del antiguo SCN se añaden los balances de estas categorías de agentes de transacciones y de la nación. El nuevo sistema incluye otras clasificaciones relativas a las actividades de las administraciones públicas y de las instituciones privadas sin fines de lucro y a las transferencias de renta, que permiten una presentación de los datos en cuentas y cuadros mucho más adecuada que la que era posible con el antiguo SCN respecto a los efectos de estas entidades en la economía, la prestación de servicios de carácter social y comunal y la redistribución de las rentas. Asimismo, se integran en la estructura del nuevo sistema datos a precios constantes sobre la oferta y utilización de bienes y servicios.

Estas ampliaciones del SCN han sido consecuencia de la labor — sobre contabilidad nacional realizada durante los últimos quince años y del empleo de los datos de esa contabilidad en las cuestiones de análisis, programación y política económica y social. Asimismo, la experiencia adquirida en el plano nacional e internacional al aplicar el antiguo SCN ha servido para aclarar y modificar ciertas definiciones y clasificaciones del nuevo sistema.

El SEC, constituye un conjunto coherente y detallado de cuentas y tablas cuya finalidad es suministrar una visión sistemática, comparable y tan completa como sea posible, de la actividad económica de los países miembros de la C.E.E.

Esta actividad se manifiesta por una enorme cantidad de flujos de toda naturaleza, que surgen entre una multitud de unidades que aparecen bien en la economía del país o bien en el resto del mundo. Como se indica en la publicación del SEC la cuestión esencial de todo sistema de contabilidad nacional consiste en clasificar la inmensa variedad de células y de flujos económicos en un número reducido de categorías fundamentales e inscribirlas en un cuadro de conjunto, de forma que se obtenga — una representación del circuito económico que sea inteligible y adaptado a las necesidades del análisis, la previsión u la política económica.

De forma similar al nuevo SCN de la O.N.U. el SEC opera la síntesis de los diversos enfoques del análisis macroeconómico, de las tablas inputs — outputs, las cuentas económicas tradicionales y las cuentas financieras.

No nos corresponde aquí, examinar estos sistemas de cuentas nacionales, solamente pretendemos poner de manifiesto, como es tratado en

ellos el tema de la medición de la renta de las entidades y para ello vamos a elegir de entre ellos, un modelo que sirve a nuestro propósito. Evidentemente deberíamos seleccionar alguno de los más actuales, lógicamente más perfeccionados, y por evidentes razones de proximidad y previsible evolución elegimos el SEC, haciendo constar además que al nivel en que vamos a desenvolvemos, esta elección no tiene gran importancia y si hubiéramos seguido cualquier otro modelo, habríamos conseguido nuestro objetivo.

2.4.2. LA MEDICION DE LA RENTA DE LA ENTIDAD EN EL SEC.

Las entidades que venimos analizando, son agrupadas en el SEC en el marco más amplio de las empresas en general, clasificándolas de acuerdo con distintos criterios. De las distintas cuentas y tablas del sistema las que nos interesan para nuestro propósito son la cuenta de bienes y servicios, la cuenta de producción y la cuenta de explotación.

En estas cuentas, análogamente sucede en las restantes, se representan ciertos agregados o magnitudes sintéticas que miden el resultado de la actividad del conjunto de la economía, considerados bajo determinado punto de vista, por ejemplo, el de la producción, el valor añadido, la renta disponible, el consumo final, el ahorro, la formación del capital, el endeudamiento neto con el coste del mundo, etc.

Las cuentas que citamos con anterioridad, son las que nos facilitan los antecedentes para concretar la medición de la renta de las entidades, o mejor dicho a su componente fundamental, el excedente de explotación de la economía.

Este agregado, corresponde al producto interior bruto a precios de mercado, después de minorar la deducción neta operada en el estado de la producción y de la importación por las Administraciones Públicas y por el resto del mundo (impuestos ligados a la producción y a la importación, menos subvenciones de explotación) y de la remuneración de los asalariados satisfechas por los empresarios residentes. Comprende — por lo tanto, las otras rentas generadas en los procesos de producción, es decir, las rentas de la propiedad y de la empresa, así como el consumo del capital fijo.

El excedente bruto de explotación de la economía, es igual a — la suma de los excedentes brutos de explotación de las diferentes ramas o los distintos sectores.

Si deducimos del excedente bruto de explotación de la economía, el consumo de capital fijo, se obtiene el excedente neto de explotación de la economía. Este corresponde al conjunto de las rentas de la propiedad y de la empresa procedente de la actividad productiva.

Como vemos no se sitúa en el análisis anterior, a la empresa — (bien sea individual o social) en primer plano, sino que el protagonista es la explotación o el establecimiento generador de una actividad productiva. Posteriormente la asignación de las explotaciones a las empresas, — permitirá afectar la renta, bien a la propiedad por vía de alquileres o intereses, bien a los propietarios de la empresa por vía de dividendos o a través de la acumulación del capital por vía de ahorro, o bien a terceros por transferencias.

Ahora conviene precisar los términos empleados al definir el — excedente de explotación de la economía.

En primer lugar, el producto interior bruto a los precios de mercado, que representa el resultado final de la actividad de producción de las unidades productoras residentes, correspondiendo a la producción total de los bienes y servicios de la economía, disminuido en el consumo intermedio total y aumentado en los impuestos ligados a la importación. Es decir, que esta magnitud que comentamos es igual a la suma de los valores añadidos brutos a los precios de mercado de las diferentes ramas, aumentado de los impuestos ligados a la importación. Análogamente equivale a los mismos valores añadidos brutos referidos a los distintos sectores, deducción hecha del consumo intermedio de los servicios bancarios no tasados.

Deduciendo del producto interior bruto a los precios de mercado el consumo de capital fijo se obtiene el producto interior neto a los precios de mercado.

El SEC no suministra como agregado del sistema el producto nacional bruto (o neto) a los precios de mercado. Este puede a veces ser calculado añadiendo al producto interior bruto (o neto) a los precios de mercado la remuneración de los asalariados y las rentas de la propiedad y de la empresa, recibidas del resto del mundo y disminuyendo los flujos correspondientes entregados al resto del mundo.

Ahora nos corresponde perfilar estos nuevos términos.

La producción total designa el resultado de la actividad económica de las unidades residentes, que consiste en producir bienes y servicios en el curso de un período dado; pudiendo distinguirse producción de bienes, servicios comerciables y servicios no comerciables.

El consumo intermedio de las unidades productoras residentes - representa el valor de todos los bienes (distintos de los que forman el capital fijo) y de los servicios comerciables consumidos en el curso del período considerado para producir otros bienes o servicios.

El consumo de capital fijo representa la depreciación, sufrida en el curso del período considerado, por el capital fijo, como consecuencia del uso normal u obsolescencia previsible, comprendiendo una provisión para pérdidas de los bienes de capital fijo procedentes de accidentes asegurables.

La remuneración de los asalariados comprende todas las entregas de fondos efectuados y ventajas suministradas por los empresarios a título de remuneración del trabajo realizado por los asalariados en el curso del período considerado.

Estas entregas y ventajas comprenden: a) los salarios y sueldos brutos; b) las cotizaciones sociales a cargo de los empresarios; y c) las cotizaciones sociales impropias.

Los impuestos ligados a la producción y a la importación son - las entregas obligatoriamente deducidas por las Administraciones Públicas o por las Instituciones Comunitarias Europeas sobre las unidades productoras y que gravan la producción (en sentido amplio) y la importación de bienes y servicios o la utilización de factores de producción; éstos impuestos, que constituyen un elemento del precio départ - usine (salida de fábrica) o de los precios départ - douane (salida de aduana) son devengados independientemente de la realización de los beneficios de explotación.

Las subvenciones de explotación son unas transferencias corrientes que las Administraciones Públicas o las Instituciones Comunitarias - Europeas, en el marco de su política económica y social entregan a las - unidades residentes que producen bienes y servicios comerciables con el fin de influenciar los precios de los mismos o de permitir una remuneración suficiente de los factores de producción.

Una vez examinados los diversos términos que componen el excedente de explotación de la economía, vamos a realizar algunas precisiones sobre parte de los mismos, referidas a su evaluación o valoración y a determinadas reglas de contabilización.

La producción de bienes y servicios comerciales, es evaluada - en general, para cada sector o rama, a los precios de salida de fábrica (départ usine) que comprende el precio de producción, aumentado en los - impuestos que gravan dicha producción. Es decir, es el precio de mercado desde el punto de vista del productor. El SEC contiene determinadas excepciones a este principio que no señalamos por su causalística. También - concreta normas de evaluación de los restantes tipos de producción.

El total del consumo intermedio de cada sector o rama es evaluado de la manera siguiente:

a) para los bienes y servicios comprados, el precio de adquisición; b) para los bienes y servicios producidos y autoconsumidos en el - interior de las unidades productivas, el precio de producción aumentado en los impuestos ligados a la producción que hayan sido devengados eventualmente por cambios interiores de las citadas unidades; c) para el consumo intermedio de la unidad especial que por convención, consume global

mente la producción imputada de los servicios bancarios, por el excedente de las rentas de la propiedad de las instituciones de crédito, distintas de las que provienen de la colocación de sus fondos propios, sobre el montante de los intereses que entregan a sus acreedores.

Para concretar mejor el tema de los precios vamos a citar el concepto de aquellos a que no nos hemos referido.

Los precios de producción, son la suma de materiales, de la remuneración de factores de producción necesarios para producir los diversos bienes. No comprende los impuestos netos (impuestos menos subvenciones) que gravan los productos.

Los precios de adquisición, son los precios de salida de fábrica (départ - usine) más los costes de distribución (márgenes comerciales y transportes. Es decir, son los precios desde el punto de vista del comprador.

Por último, nos referimos al momento de registro de algunas operaciones.

Respecto a la producción de bienes y servicios, el momento en que los bienes estando fabricados son utilizables y el momento en que los servicios son prestados.

Respecto al consumo intermedio, para los bienes el momento en que entran en el proceso de producción o sea cuando efectivamente son consumidos; para los servicios el momento en que son adquiridos y a veces en los servicios de comercio y transporte, se registran por conveniencia en el momento del consumo de los bienes a que se incorporan.

2.5. EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD ESPAÑOL.

2.5.1. INTRODUCCION.

El Decreto 530/1.973 de 22 de febrero aprueba el Plan General de Contabilidad. Este Plan será de aplicación voluntaria.

Los trabajos sobre planificación contable se iniciaron en el - Ministerio de Hacienda, con la publicación de la orden de 24 de febrero de 1.965, dictada en relación con la disposición final cuarta de la ley sobre Regulación de Balances, texto refundido de 2 de julio de 1.964.

Estos trabajos fueron objeto de un impulso muy fuerte en 1.971, llevándose a cabo la reestructuración de la Comisión Central de Planificación Contable por Orden de 25 de septiembre de 1.971. La característica principal de dicha reestructuración se encuentra en el hecho de incrementar la colaboración en las tareas del Plan de los profesionales y expertos del campo privado, es decir, de quienes prestan sus actividades en la empresa. A esta línea de pensamiento responde la posibilidad que se establece en la orden citada, de constituir Grupos de Trabajo para el estudio de cuestiones concretas sobre planificación contable.

Para redactar este apartado y los siguientes, sobre el Plan, - vamos a servimos del texto del mismo.

Para redactar el Plan General de Contabilidad, la Comisión ha procurado documentarse el modo más completo posible. A tal efecto, ha tenido presentes numerosos estudios e informes sobre la materia; unos con nivel científico y otros que se sitúan en la vertiente de las realizaciones prácticas. En especial se ha prestado atención a los trabajos del -

Grupo de Estudios de Expertos Contables de la C.E.E. sobre estructura y contenido de las cuentas anuales y del informe de gestión, así como los métodos sobre publicidad y evaluación de todos estos documentos, cuando se trata de Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada.

El Plan se ajusta a los principios de la contabilidad tradicional y concretamente al modelo del plan francés.

El plan en su primera edición contiene las siguientes partes:

Primera: Cuadro de Cuentas.

Segunda: Definiciones y relaciones contables.

Tercera: Cuentas anuales.

Cuarta: Criterios de valoración.

Quedan pendientes varios trabajos que se incorporarán al Plan en la medida en que se terminen por la Comisión y se aprueben por la Autoridad Económica y corresponden a:

- a) Documentos consolidados de los grupos de sociedades.
- b) Mecanización del Plan.
- c) Desarrollo del Grupo 9 del Cuadro de Cuentas (contabilidad interna).

En etapa posterior y en armonía con las disposiciones que se dicten sobre aplicación del Plan, la Comisión procederá a establecer normas específicas destinadas a las empresas de los sectores de actividad económica que lo precisen.

También se nos indican en la Introducción del Plan sus características más importantes:

a) El Plan es abierto; b) El Plan es flexible; c) El Plan se sitúa en línea de transición; d) El Plan da preferencia generalmente a los elementos financieros de las transacciones sobre los más convencionales de orden jurídico-patrimonial; e) El Plan tiene aptitud para ser aplicado por procedimientos modernos.

También señala un esquema de los objetivos económicos que persigue el Plan.

Atiende como primer objetivo -hablando claro es en términos globales- a ordenar los asuntos de la empresa española, ya que en nuestros días no se concibe una empresa moderna si no dispone de una contabilidad moderna, que suministre información suficiente y correcta para el propio empresario y para terceros.

Otro objetivo es situar el Plan en el marco de la Política Económica. Sería obvio insistir sobre el hecho de que la contabilidad nacional es el instrumento necesario de la planificación económica. Sin una información veraz, abundante, sistematizada e interpretada son modestas las garantías de las medidas de política económica. Si los datos de que se dispone para elaborar la contabilidad nacional no son fiables, independientemente de que el modelo de contabilidad nacional, sea muy correcto teóricamente, es evidente que ésta pierde su propia razón de ser.

El perfeccionamiento que se conseguirá en la contabilidad de las empresas con la introducción del Plan elevará en medida apreciable el nivel de nuestra contabilidad nacional.

El Plan tiene también, como uno de los objetivos, armonizar la contabilidad española con la europea. La necesidad de que la información

responda a criterios comunes, ha originado un movimiento supranacional — hacia la armonización contable. A juicio de la Comisión, el Plan se inscribe en el campo europeo de la contabilidad en virtud de los criterios que lo informan, los cuales ejercerán en el futuro una influencia decisiva sobre el pensamiento y las prácticas contables españolas, acercándonos de este modo al derecho contable de nuestro continente.

Hasta aquí la glosa de la Introducción del Plan.

2.5.2. ASPECTOS FORMALES.

La primera parte del Plan, contiene el Cuadro de Cuentas que sigue la clasificación decimal. Las cuentas se integran en diez grandes — grupos (una cifra). Los cinco primeros contienen las cuentas del balance. Los numerados con el 6 y 7, se refieren a la gestión. El grupo 8 contiene las cuentas de resultados. El grupo 9, se reserva para la contabilidad interna. En el grupo cero van incluidas las cuentas de orden y especiales.

En definitiva queda así:

Grupo 1. Financiación Básica.

Grupo 2. Inmovilizado.

Grupo 3. Existencias.

Grupo 4. Acreedores y deudores por operaciones de tráfico.

Grupo 5. Cuentas financieras.

Grupo 6. Compras y gastos por naturaleza.

Grupo 7. Ventas e ingresos por naturaleza.

Grupo 8. Resultados.

Grupo 9. Cuentas analíticas de explotación.

Grupo 0. De Orden y especiales.

Cada grupo (una cifra) se desarrolla en subgrupos (dos cifras) y estos a su vez, en conceptos concretos o cuentas principales de la contabilidad de la empresa (tres cifras). El esquema contable permite descender, con la ordenación decimal hasta el grado más inferior. En el cuadro de Cuentas figuran numerosos desarrollos de cuatro cifras.

La segunda parte del Plan se dedica a las Definiciones y Relaciones contables. Cada uno de los grupos 1 a 8 inclusive, y el Grupo 0, son objeto de una definición rigurosa en la que a manera de síntesis, se recogen las notas financieras o económicas más sobresalientes de las operaciones que configuran las cuentas integradas en ellos. Con estas definiciones se comprenden mejor la concepción filosófico-contable del Plan, se aclara el sentido del lenguaje tecnicontilizado en las relaciones contables y se facilitará la solución de los problemas a que den lugar las operaciones cuya contabilización no figura expresamente en el texto o en el caso de las lagunas que existen en este. Por idénticas razones, y a sus respectivos niveles, se definen también los subgrupos (dos cifras) y las cuentas principales (tres cifras).

Las relaciones contables propiamente dichas, describen unicamente los motivos más comunes de cargo y abono de las cuentas (tres cifras).

La tercera parte del Plan se refiere a las cuentas anuales. Bajo esta expresión genérica se incluyen los documentos siguientes:

a) Balance y su anexo.

- b) Cuenta de explotación.
- c) Cuenta de resultados extraordinarios.
- d) Cuenta de resultados de cartera de valores.
- e) Cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- f) Cuadro de financiamiento.

Se conserva el sentido tradicional del balance como síntesis - de las cuentas patrimoniales; como expresión estática de un patrimonio y como descripción también estática de inversiones y recursos.

Las cuentas de resultados miden la renta de la empresa y describen su formación. En particular, sobre la cuenta de explotación conviene formular algunas puntualizaciones. Está concebida como síntesis de las contenidas en los Grupos 6 y 7 del Cuadro de Cuentas; y se presenta en el Plan con una concepción dinámica, viva, de flujos, es decir, de entradas y salidas como componentes negativos y positivos de la explotación.

El Cuadro de Financiamiento está concebido como una descripción sintética y en términos de flujo de la financiación básica que ha tenido entrada en la empresa y de su inversión o empleo, así como de las variaciones del circulante; y todo ello referido al período.

A continuación exponemos el detalle de los grupos 6, 7 y 8, así como los modelos de cuentas de resultados, con objeto de ampliar los datos del Plan, que se refieren a la medición de la renta.

El Grupo 6, Compras y Gastos por naturaleza, comprende los -- aprovisionamientos en mercaderías y demás bienes adquiridos por la empresa para revenderlos, bien sea sin alterar su forma y sustancia, o previo sometimiento a procesos industriales de adaptaciones, transformación o --

construcción; comprende también clasificados por naturaleza, los demás - gastos considerados como de la explotación.

Contiene los siguientes subgrupos:

- 60. Compras.
- 61. Gastos de personal.
- 62. Gastos financieros.
- 63. Tributos.
- 64. Trabajos, suministros y servicios exteriores.
- 65. Transportes y Fletes.
- 66. Gastos diversos.
- 67. -
- 68. Dotaciones del ejercicio para amortización.
- 69. Dotaciones a las provisiones.

El Grupo 7 de ventas e ingresos por naturaleza, comprende la - enajenación de bienes y prestación de servicios, que son objeto del tráfico de la empresa; comprende también, clasificados por naturaleza, los - demás ingresos considerados como de la explotación.

Contiene los siguientes subgrupos:

- 70. Ventas de mercaderías y productos terminados.
- 71. Ventas de subproductos y residuos.
- 72. Ventas de embalajes y envases.
- 73. Ingresos accesorios de la explotación.
- 74. Ingresos financieros.
- 75. Subvenciones a la explotación.

- 76. Trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado.
- 77. -
- 78. -
- 79. Provisiones aplicadas a su finalidad.

El Grupo 8, Resultados, comprende los flujos reales originados por la gestión de la empresa que concurren a la determinación de los resultados del ejercicio y la distribución de éstos.

Contiene los siguientes subgrupos:

- 80. Explotación.
- 81. -
- 82. Resultados extraordinarios.
- 83. Resultados de la cartera de valores.
- 84 a 88. en blanco.
- 89. Pérdidas y Ganancias.

Modelos de cuentas de resultados.

Debe.	89. Pérdidas y Ganancias.	Haber.
80. Explotación (Sdo.deudor)		80. Explotación (Sdo.Acreeador)
82. Resultados Extraordinarios (S.D.)		82. Resultados Extraordinarios (Sdo. A.)
83. Resultados Cartera VALORES (S.D.)		83. Resultados Cartera VALORES (Sdo. A.).
Beneficio neto total (Sdo.A.)		Pérdida neta total (Sdo.Deudor)
Total		Total

Debe	80. Explotación	Haber
30/38. Existencias, Sdos. iniciales		30/38 Existencias, Sdos. finales
39. Provisiones por depreciación existencias. Dotación del ejercicio.		39. Provisiones por depreciación - existencias del ejercicio anterior.
600/607 Compras		700/707)
608 Menos devoluciones		71/72) Ventas
61. Gastos de personal		708 Menos devoluciones de ventas
62. Gastos financieros		73 Ingresos accesorios de la explotación.
63. Tributos.		74. Ingresos financieros.
64. Trabajos, suministros y - Servicios exteriores.		75. Subvenciones a la explotación.
65. Transportes y fletes.		76. Trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado.
66. Gastos diversos.		79. Provisiones aplicadas a su finalidad.
68. Amortizaciones.		609. Rappels sobre compras
69. Provisiones.		Saldo deudor
407. Envases a devolver a Proveedores (deteriorados o extraviados).		
239. Investigaciones, estudios y proyectos en curso (de carácter negativo amortizados en un solo ejercicio).		
24,25,43.) Insolvencias definitivas, sin dotación en la provisión correspondiente.		
709. Rappels, por ventas.		
Saldo acreedor		
Total		Total

Debe.	82. Resultados extraordinarios.	Haber.
196. Diferencias entre el importe de la adquisición y el de reembolso de títulos de renta fija emitidos por la propia empresa.		150/159 Diferencias entre el importe de la adquisición y el de — reembolso de títulos de renta fija, emitidos por la propia empresa.
193. Diferencia negativa compra venta acciones propias — (Art. 47 Ley S.A.)		193. Diferencia positiva compraventa acciones propias (Art. 47 Ley — S.A.)
20/23 Pérdidas extraordinarias sufridas por bienes incluidos en el Inmovilizado.		180,) Por incumplimiento de las obligaciones afianzadas. 181,) gaciones afianzadas. 520.)
210,211) Por pérdidas o depreciaciones, parciales o totales, Inmovilizado Inmaterial.		20/23. Beneficios obtenidos en la — enajenación de elementos del inmovilizado.
260,261. Por incumplimiento obligaciones afianzadas.		292. Aplicación provisión por depreciación de terrenos. Saldo deudor.
276. Prima de amortización registrada en gastos financieros diferidos, correspondiente a valores de renta fija, emitidos por la empresa, adquiridos por compra.		
292. Dotación anual provisión — por depreciación de terrenos.		
Saldo acreedor		
Total		Total

Debe	83. Resultados de la Cartera de Valores.	Haber.
240/ Por los de carácter negati- 243. vo, en operaciones de ena- 250/ jenación. 252. 530/ 533.		240/243) Por las de carácter positi- 250/252) vo en operaciones de enaje- 530/533) nación. 293/) Dotaciones ejercicio anterior 592) a las provisiones para depre- ciación de inversiones finan- cieras. Saldo Deudor Saldo Acreedor Total
		Total

Los números indicados en las cuentas anteriores, indican el del correspondiente subgrupo o cuenta.

2.5.3. ASPECTOS VALORATIVOS.

Como se indica en la cuarta parte del plan, la valoración de las diversas partidas del balance adquiere relevante importancia en orden a la autenticidad de la información suministrada por la documentación contable, tanto en lo concerniente a la situación patrimonial de la empresa como al desarrollo de su actividad en cada ejercicio económico.

En consecuencia, resulta ineludible formular los criterios de valoración básicos, que deben aplicarse, siempre con un razonable margen de flexibilidad, para obtener una información correcta y homogénea.

Con carácter general los criterios valorativos que se enumeran se inspiran en los siguientes principios.

1. Principio del precio de adquisición. Como norma general, todos los bienes, sean de activo fijo o circulante, figurarán por su precio de adquisición, el cual se mantendrá en balance salvo auténtica reducción efectiva de su valor, en cuyo caso se adoptará el que resulte de dicha disminución.

Una valoración superior al precio de adquisición solo puede admitirse con carácter excepcional, en casos de indubitable efectividad y siempre que no constituya infracción de normas de obligado cumplimiento. En tal supuesto, deberá insertarse en el Anexo al balance la procedente explicación.

2. Principio de continuidad. Adoptado un criterio de clasificación, con arreglo a las presentes normas, deberá mantenerse para los ejercicios sucesivos. No obstante, podrá modificarse a título excepcional, - previo estudio fundamentado, haciéndolo constar en el anexo del balance.

3. Principio del devengo. Para la imputación contable al correspondiente ejercicio económico de las operaciones realizadas por la empresa, se atenderá generalmente a la fecha del devengo y no a la de cobro o pago.

No obstante, las pérdidas, incluso las potenciales, deberán contabilizarse, tan pronto sean conocidas.

4. Principio de gestión continuada. Debe considerarse la gestión de la empresa prácticamente indefinida. En consecuencia, las reglas que se exponen no pretenden determinar el valor actual del patrimonio a efectos de su enajenación global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación.

Ateniéndose a los principios enumerados, se indican en el Plan, los criterios valorativos aplicables a las diversas clases de bienes que normalmente integran el patrimonio de la empresa, clasificados por razón de su naturaleza intrínseca; y bien entendido que su carácter es de generalidad, sin abarcar por consiguiente, todos los supuestos posibles en la práctica.

Así se recogen en primer lugar los criterios sobre el inmovilizado material e inmaterial y a continuación los criterios sobre las existencias, valores mobiliarios y participaciones, efectos comerciales y — créditos y moneda extranjera.

2.5.4. CRITICA.

El Plan General de Contabilidad, tal como se nos ofrece en su primera edición es una gran obra extensa e incompleta.

En la exposición de los apartados anteriores, nos hemos limitado a glosar solamente determinados aspectos parciales del mismo, precisamente los considerados de interés para los fines de nuestra Tesis. Por ello, puede parecer incongruente que los comentarios críticos que pudiera realizar excediesen los límites de las descripciones realizadas; sin embargo, por ser una obra que ha pasado a ser patrimonio común, desde el momento de su aparición en el Boletín Oficial del Estado, vamos a permitirnos comentar algunos puntos que consideramos importantes, al margen — de los antecedentes expuestos.

Al efectuar un estudio crítico del Plan, creemos es importante tener en cuenta que esta obra es una tarea colectiva, fruto del trabajo y de los criterios contrastados de múltiples expertos, que han afrontado

la elaboración del Plan, desde sus diferentes puntos de vista.

Es en definitiva, el resultado de una labor conjunta y en ocasiones como tal, sujeta a negociación o compromiso, y por ello uno de los objetivos básicos del plan, a saber, su armonía y congruencia es fundamental en su construcción y características.

Se han realizado ya muy diversas críticas al Plan General. Así, por ejemplo, puede verse el nº 3 de Crónica Tributaria de 1.973 (107) y también el Nº 4 de Financiación y Contabilidad de 1.973 (108).

Algunas de las críticas realizadas tienen el defecto de no situarse correctamente frente al Plan, captando sus características fundamentales. Así por ejemplo, el Plan no puede ser enjuiciado como un modelo teórico, ni tampoco como una mera aplicación de los principios contables. Es evidentemente un conjunto o sistema que partiendo de unos sólidos fundamentos doctrinales está pensado para su implantación en una situación histórica concreta con sus actuales características jurídicas, económicas, financieras e incluso contables.

De ahí, la importancia de distinguir en el Plan, lo sustancial, los criterios fundamentales del mismo, y lo accidental, lo mudable con el tiempo para adaptarse a las variaciones de esos condicionantes de la realidad española.

En este sentido, se estima fundamental lo siguiente:

El Plan está inspirado en el modelo francés.

(107) Crónica Tributaria Nº 3. Revista Instituto Estudios Fiscales. Madrid 1973

(108) Financiación y Contabilidad, Nº 4. Madrid 1973

El Plan está incompleto.

En la Introducción del Plan, se declara ~~sería infantil no efectuarlo-~~ que la Comisión decidió que sus trabajos, se acomodarán en lo posible a las líneas generales de la planificación francesa. Esta frase puede parecer que tiene un alcance inferior al real y su interpretación acertada surge con claridad cuando se compara en detalle, el plan francés y el español y evidentemente, salvadas las peculiaridades idiomáticas, no se aprecian demasiadas diferencias.

En este sentido, la crítica es sencilla, ya que son conocidos los abundantes comentarios que ha suscitado en el vecino país su Plan General.

Decíamos también que el Plan es incompleto. En efecto una de las características básicas del Plan francés, es su dualismo peculiar, con su concepción de la contabilidad financiera y la contabilidad analítica.

Una parte fundamental que está ausente en la primera edición del Plan, es lo relativo a la contabilidad analítica, con lo cual se desconoce un campo muy significativo para enjuiciar al Plan.

El dualismo con cuentas de reflejo, prototipo del sistema francés, es excesivamente barroco y en múltiples ocasiones resulta excesivamente complejo, cuando por cauces más sencillos pueden conseguirse los mismos fines.

En la Introducción del Plan, existen una serie de afirmaciones que sorprenden a un observador atento.

Así por ejemplo, se indica que la Comisión ha prestado especial atención, al desarrollo de los trabajos del Grupo de Estudios de Expertos contables de la C.E.E. sobre estructura y contenido de las cuentas anuales y del informe de gestión, así como los métodos de evaluación y la publicidad de todos estos documentos cuando se trata de sociedades anónimas y de responsabilidad limitada.

En el capítulo siguiente, concretamente, en el punto 3.2. va a glosarse un documento sobre esta materia del citado Grupo de Expertos y entonces se verá el distinto alcance y contenido de los trabajos del citado Grupo sobre los del Plan español; es decir, que cada uno va por cauces distintos.

Señala la introducción también, que no es competencia de la Comisión la materia relacionada con las disposiciones legales sobre libros de contabilidad, lo cual no deja de sorprender, si se tiene en cuenta que en la Ley 41/1.964 de 11 de junio de Reforma del Sistema Tributario, como también veremos en el capítulo siguiente, se declaraba que a efectos de coordinar adecuadamente los aspectos comercial y tributario de la contabilidad de las empresas, el Gobierno presentará a las Cortes, a propuesta de los ministerios de Justicia y de Hacienda, un proyecto de ley sobre modificación de los artículos del Código de Comercio y Leyes especiales, en los que se contenga la normativa fundamental sobre obligación de contabilidad de los comerciantes e industriales sociales e individuales.

Es decir, que en el ministerio de Hacienda, existe la comisión Central de Planificación Contable; este Ministerio participa con el de Justicia en una Comisión mixta para la reforma de la legislación en materia contable, y la primera, se dice, que no es competente sobre el tema

de la segunda; y ahora vienen las curiosidades cronológicas; el origen de las dos comisiones se sitúa prácticamente en la misma fecha en 1965. He aquí que el Plan General se aprueba por Decreto de 22 de febrero de 1973, y por otro lado el Gobierno en Consejo de Ministros del día siguiente, 23 de febrero de 1973, acuerda la remisión a las Cortes del anteproyecto de reforma de los tributos II y III del libro primero del Código de Comercio.

Las contradicciones son evidentes y con más claridad aparecerán aún, cuando en el capítulo siguiente exponamos esta materia con más amplitud.

Se dice, y con razón, que el Plan no es fiscal, es decir, que sus objetivos son predominantemente económicos; y estamos de acuerdo, lo que sucede es que la imagen de los órganos elaboradores del Plan, es fiscal, es decir, está ubicado en el Ministerio de Hacienda y dentro de este en la Dirección General de Impuestos, de ahí las suspicacias y malentendidos, muy sencillos por otra parte de resolver. Sacar el Plan, por lo menos, de la Dirección General citada.

Respecto al tratamiento de los Grupos de Empresa, se observa en el Plan un desequilibrio manifiesto, sobre todo si se tiene en cuenta que existirá un apartado específico para los documentos consolidados. En efecto, en las cuentas de balance, se detalla exhaustivamente esta materia, mientras que en las cuentas de gestión, no existe la menor indicación sobre los fenómenos del Grupo.

No parece acertada la decisión de no establecer cuenta específica de resultados de ejercicios anteriores, ya que aún en casos límite,

es conveniente tener abierta esta posibilidad de aislar los resultados, desde el punto de vista temporal, en orden a la sinceridad y veracidad - informativa.

Respecto a las llamadas cuentas anuales, se estima que hubiese sido preferible configurarlas en tres solos apartados: a) Balance y su anexo; b) Resultados y anexos; c) Cuadro de financiamiento.

Así aparecerían en el apartado b), la cuenta de pérdidas y Ganancias y sus complementarias, constituyendo más claramente una información unitaria desde el punto de vista metodológico, ya que todas estas - cuentas del grupo 8, en definitiva, son detalle de los Resultados, concretamente del subgrupo 89 Pérdidas y Ganancias, pero teóricamente al - menos, pueden venir acompañados de otros nueve subgrupos.

Respecto a la descripción de las características más importantes del Plan, estimamos modestamente, que existe un total desenfoque de planteamiento. Indicar que el Plan es abierto, flexible, que se sitúa en línea de transición, que se da preferencia generalmente a los elementos financieros de las transacciones sobre los más convencionales de orden - jurídico patrimonial, y que tiene aptitud para ser aplicado por procedimientos modernos, es no decir prácticamente nada.

Hubiera sido preferible, poner de manifiesto, las características básicas del modelo del plan, sobre su estructura, el dualismo, el enlace de la contabilidad financiera y la analítica, su versatilidad o su inadaptación para la empresa en general, etc. Es decir, aspectos técnicos del Plan, que sirvieran para situar a cualquier persona interesada en el Plan, sobre sus características esenciales.

En cuanto a los objetivos económicos del Plan, se estima también desacertado el planteamiento realizado. Se hace incapie, en primer lugar, a que el Plan "trata de ordenar los asuntos de la empresa española". Esto es un desenfoque de la materia, ya que el Plan General, no cumple sus objetivos básicos, refiriéndose a la empresa aisladamente, ya que en este plano cada una adopta sus decisiones según sus conveniencias, ordenándose ella misma sus propios asuntos, sin necesidad de tutelas ni paternalismos, por el contrario, los efectos u objetivos beneficiosos del Plan, hay que encontrarlos en el marco de la Normalización, es decir, desde un punto de vista colectivo; en este sentido entendemos que el Plan contable, promovido a nivel oficial no tiene un fin principalmente micro-económico, intra-empresarial, sino que su verdadero significado se sitúa en el plano macro-económico y en el de una política de información y publicidad sobre las realidades empresariales, desde el punto de vista de terceros.

A este respecto, llama claramente la atención y se considera un principio contrario a la idea de la normalización, el siguiente párrafo tomado del número 10 de la introducción: "La Comisión ha contemplado igualmente los casos en que las empresas hubiesen implantado, con anterioridad a la aprobación del Plan, un sistema contable moderno, es decir, capaz de cumplir las mismas finalidades y los mismos objetivos que los perseguidos por el citado texto. En estos casos será aconsejable -- aceptar los sistemas respectivos y considerar que surten los mismos efectos que la aplicación del Plan".

¿Cuál es la moraleja de este párrafo? Creemos está clara y de aplicarse en sus propios términos, puede conducir a que el Plan se utilice por una minoría de empresas, con lo cual, el objetivo básico del Plan,

que debe ser la normalización contable, no se alcanzará.

En cuanto a la estructura del plan en sus 10 Grupos, y en especial en lo relacionado con las cuentas de gestión, se estima que cualquier observación debe quedar pendiente, hasta que se conozca el desarrollo de la contabilidad analítica, para concretar por ejemplo, si en todo caso funcionarán como complementarias (lo cual es congruente en el modelo francés) o en determinados casos, pueden funcionar como sustitutivas.

Se considera acertada la idea de concebir a la cuenta de Pérdidas y Ganancias como síntesis, con su desarrollo claro en las Cuentas de Explotación y en las de otros resultados diferentes, aunque aquí observamos nuevamente la ausencia de la cuenta de resultados de ejercicios anteriores.

Por último, vamos a referirnos a los aspectos valorativos.

Ya hemos visto en apartados anteriores, que los aspectos valorativos son esenciales en contabilidad. En esta cuestión el Plan nos -- muestra una vez más su carácter parcial e incompleto.

A través de los apartados 2.2.3; 2.2.4; 2.2.5; y 2.2.6. hemos visto la complejidad de este tema y la necesidad de tratarla ampliamente.

Aquí la Comisión una vez más ha dado muestras de incongruencia, ya que se ha limitado a esbozar unas breves ideas en la Introducción y a exponer en la cuarta parte criterios de Valoración en la llamada teoría estática del balance, o lo que es igual, a desarrollar el principio del precio de adquisición.

Con los puntos de vista anteriores, es con los que hay que contar para enjuiciar los aspectos valorativos del Plan.

Se indica en la Introducción del Plan, que la Comisión se ha planteado el problema de los efectos de la inflación sobre el patrimonio de la empresa y también la cuestión del valor de reposición, respecto al valor histórico, y en definitiva, ambas facetas se han dejado al margen del Plan. Se estima que hubiese sido más acertado tratar ambas cuestiones en el Propio Plan, ya que hoy día no es concebible la actividad económica, sin tener en cuenta las incidencias sobre la misma y por lo tanto, - sobre los patrimonios y rentas empresariales, de la depreciación monetaria y de otras variables exógenas, tal como se expusiera en los apartados 2.2.5 y 2.2.6.

Evidentemente, el tema es delicado y de difícil solución, pero ello no autoriza a dejarle al margen del modelo contable. Nuevamente llamos la atención sobre las ideas del Grupo de Expertos de la C.E.E. que se ha pronunciado, según veremos en el capítulo siguiente, sobre el tema.

En cuanto al desarrollo de los criterios específicos de la teoría estática del balance, se observa en el Plan una escasez en la descripción de la problemática valorativa. En primer lugar y respecto a la valoración de los elementos patrimoniales generados en la empresa, el silencio es prácticamente absoluto, remitiéndose al sistema de costes usualmente aplicado por la empresa; esperemos que esta materia se desarrolle debidamente al contemplarse la contabilidad analítica.

En segundo lugar, no se indican criterios de valoración para los casos de extinción social, especialmente cuanto esta se realice por fusión en sus distintas modalidades.

Por último, hemos de señalar que el llamado principio del devengo, que puede considerarse como caso particular del llamado postulado o principio de realización (puede verse el apartado 2.2.3.2.), está insuficientemente expuesto.

En resúmen, la exposición en el Plan de los criterios de valoración, da la sensación de improvisación y parcialismo, abordando solamente una parcela muy concreta de toda la problemática valorativa, dejando, según hemos indicado, aspectos muy importantes sin abordar.

Y ya como final, indicaremos que nos parece encontrar el fundamento básico del Plan, en su aplicación obligatoria.

Este principio parece estar fuera de toda duda; la cuestión de de estar, en el momento en que debe comenzar a aplicarse y el campo de aplicación de la obligatoriedad.

2.6. RESUMEN.

Estimamos que este capítulo segundo sobre la medición de la renta empresarial, complementa muy convenientemente al primero sobre el análisis conceptual de la citada magnitud.

Como indica acertadamente Devillebichot en el estudio de la — renta empresarial, o si queremos, para ser más fieles al autor francés, en el estudio del profit, han incidido excesivamente separados y cada — uno por su lado, economistas, contables, estadísticos y juristas.

Existe la necesidad de que un fenómeno concreto, la renta empresarial, o si se quiere el profit, sea contemplado desde sus distintos

puntos de vista de forma armónica, para vivificar y profundizar mejor en el conocimiento de una realidad que en sí misma es única, aunque por la especialización profesional o científica pueda ser concebida parcialmente constituyendo cédulas con vida propia.

En este capítulo se ha realizado un amplio recorrido sobre los problemas fundamentales de la medición de la renta empresarial, y estimamos que se ha puesto de manifiesto la amplitud y complejidad de la materia, así como la necesidad metodológica de especificar con detalle suficiente las premisas o hipótesis de partida en los distintos modelos que puedan elaborarse sobre la medición de la renta.

Desde el punto de vista de la medición en períodos de funcionamiento, consideramos la preferencia del modelo dinámico, y en este aspecto, una vez más, resaltar que Schmalenbach, con su obra ha sido uno de los pioneros en este sentido, entroncando el sistema informativo contable, en los sistemas de gestión; es decir, poniendo claramente de manifiesto que la contabilidad adquiere verdadero sentido, situada como un sub-sistema, en el marco de los sistemas más amplios de gestión.

Modernamente ha sido tratada esta materia con gran profusión, y así en la tesis doctoral de Bueno Campos sobre "El Sistema de Información en la Empresa", (Sistemas y modelos contables de Planificación y Control) (109), se analizan la aplicación de la teoría de sistemas en la economía de la empresa y los procesos lógicos en la organización contable: sistemas y modelos de planificación y control en la contabilidad.

(109) Bueno Campos, E. El Sistema de Información en la Empresa, Madrid 1971.

Estimamos, como totalmente fecunda, este planteamiento explícito del camino para el conocimiento de las realidades económicas y empresariales.

El tratamiento contable de las incidencias causadas por la depreciación monetaria y otras variables exógenas, continúa tropezando con inconvenientes para su aplicación operativa.

La medición en momento final, centra su problemática en la valoración unitaria y conjunta de los patrimonios empresariales, planteando el doble aspecto de la empresa como tal, y el de sus titulares o partícipes.

El planteamiento macroeconómico, transcurre, según vimos, por un campo totalmente normativo.

Las naciones y lo que es más importante, los organismos supranacionales, han tomado plena conciencia de la importancia del tema y han elaborado modelos suficientemente explícitos, que sin embargo tropiezan con las dificultades propias de la carencia de datos de base para hacer operativos los mismos.

En este sentido cobra especial importancia la materia propia de la planificación y normalización contable, que en España ha comenzado a plasmarse en realidades concretas, aunque exista todavía mucho por hacer en esta dirección.

3. NORMATIVA JURIDICO - MARCENTIL SOBRE MEDICION DE LA RENTA EMPRESARIAL.

3.1. EN ESPAÑA.

En nuestro país, análogamente a lo acaecido en el extranjero, el Derecho Mercantil, y especialmente el de Sociedades ha regulado la materia de nuestro estudio.

Las muestras fundamentales, están constituidas por el Código - de Comercio vigente de 22 de agosto de 1.885, la ley de Régimen Jurídico de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1.951 y la ley de Régimen Jurídico de Sociedades de Responsabilidad limitada de 17 de julio de 1.953.

Además existen normas legales y reglamentarias específicas para entidades de sectores concretos, como son la Banca, Cajas de Ahorros, Seguros, Sociedades y Fondos de Inversión Mobiliaria y otras.

Todo ello en un plano que podríamos denominar mercantil, independientemente de la normativa tributaria constituida fundamentalmente - por el texto refundido de la ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas de 23 de diciembre de 1.967.

También es interesante hacer constar que la ley 41/1.964 de 11 de junio de Reforma Tributaria en su artículo 231 señalaba que "a efectos de control fiscal, el Ministerio de Hacienda podrá dictar normas reguladoras de libros o contabilidades especiales adecuadas a las exigencias - de determinados tipos de empresas o sectores del tráfico".

Y por otro lado, en este mismo artículo, concretaba que "a efectos de coordinar adecuadamente los aspectos comercial y tributario de la

contabilidad de las empresas, el Gobierno presentará a las Cortes, a propuesta de los Ministerios de Justicia y Hacienda, un proyecto de ley de modificación de los artículos del Código de Comercio y leyes especiales en los que se contenga la normativa fundamental sobre obligación de contabilidad de los comerciantes e industriales, sociales e individuales".

Citemos ahora, para completar el marco legal expuesto, la Disposición Final 4ª del texto refundido de la ley sobre Regularización de Balances de 2 de Julio de 1964 en la que se concreta "El Ministro de Hacienda podrá disponer la adopción con carácter obligatorio, de balances - tipo para quienes se acojan a los beneficios de la presente ley, según los modelos oficiales que se establezcan".

Finalmente, la ley 16/1.973 de 21 de julio, reforma los Títulos II y III del libro primero del Código de Comercio que tratan del Registro Mercantil, y de los libros y la contabilidad de los comerciantes.

Las disposiciones mercantiles a que hemos hecho referencia no contienen una regulación directa y analítica sobre medición de la renta, pero si contienen normas que indirectamente conducen a la citada medición, o al menos enuncian principios a los que debe atenderse la misma.

Así el título III del libro primero del C. de Comercio, se ocupa de los libros y de la contabilidad del comercio, y especialmente en su artículo 37 concretaba el contenido del inventario inicial del comerciante en general y el de los balances generales que anualmente debe formular y en consecuencia de acuerdo con lo expuesto al tratar del método estático - comparativo, establecía el camino para obtener la medición de la renta.

Es de destacar en este precepto el principio de valoración de los elementos del activo, al indicar que deben concretarse por su valor real. Es decir, se refería a un principio genérico que pretendía la máxima expresividad del balance y en consecuencia, de la determinación de la renta.

No sucede lo mismo con el capítulo VI de la ley de S.A. que regula esta materia, donde si bien se contiene el principio de que la contabilidad cerrada en cada ejercicio reflejará con claridad y exactitud la situación patrimonial de la sociedad y los beneficios obtenidos durante el ejercicio o las pérdidas sufridas, al desarrollar el mismo no se acertó con la formulación precisa.

Así, por ejemplo, el artículo 105 de esta ley se refiere a — las partidas o componentes de la cuenta de Pérdidas y Ganancias de forma confusa según han puesto de manifiesto multitud de autores y estudiosos de esta materia (110).

Y respecto al balance, como complemento de los resultados del ejercicio, los artículos 103 y 104 contienen las normas formales y materiales o de fondo, inspiradas las primeras en unos criterios sui-générís muy peculiares, y las segundas de manera prácticamente absoluta en bases de la teoría clásica o estática de los balances, cerrando la vía que de forma más comprensiva contenía el Código de Comercio.

(110) Rodríguez Robles, A.— Jornadas de Estudio Intendentes de Hacienda. La Ordenación Jurídica de la contabilidad de empresas. Madrid, 1.969.

En relación con la ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, es suficiente indicar que se fundamenta en los mismos criterios que la ley de S.A.

Como hemos visto, al citar los preceptos del Código de Comercio lo hemos hecho en tiempo pasado, ya que eran los artículos vigentes, hasta la entrada en vigor de la reforma de la Ley 16/1.973 de 21 de julio.

Esta reforma, ya lo hemos citado, tiene su origen en la ley — 41/1964 de 11 de junio, y viene según el mandato de esta última a coordinar los aspectos comercial y tributario de la contabilidad de las empresas. Ahora bien, también en la ley de 1964 se indicaba que debería reformarse no solo el Código de Comercio, sino también leyes especiales, que regulan esta materia; sin duda, se refiere a la ley de S.A. y de R.L., — lo cual no se ha efectuado todavía.

Según la exposición de motivos de la ley reciente, que comentamos, preocupación fundamental del nuevo texto ha sido buscar un sistema flexible que consintiera a todo comerciante o empresario mercantil adaptar su contabilidad a la naturaleza de su actividad, pero, al mismo tiempo, ofreciera ciertas garantías sobre su veracidad.

La nueva redacción, al tiempo que ha querido superar el inconveniente de la excesiva rigidez del Código vigente, se ha ocupado de lo que la doctrina ha denominado contabilidad material, es decir, del balance, y por consiguiente, de la determinación del resultado económico del negocio. En este aspecto ha estimado oportuno establecer un control a — posteriori de la contabilidad mediante su verificación por expertos titu

lados superiores en los casos y con las condiciones previstas en los artículos 41 y 42.

El título III del libro primero del Código de Comercio regula la materia que comentamos en sus artículos desde el 33 al 49. De ellos vamos a entresacar únicamente lo que afecta directamente a la medición de la renta empresarial.

Todo comerciante deberá llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad mercantil y necesariamente un libro de inventarios y balances y otro Diario, sin perjuicio de lo dispuesto en leyes o disposiciones especiales.

El balance y la cuenta de resultados reflejarán con claridad y exactitud la situación patrimonial de la empresa y los beneficios obtenidos durante el ejercicio o las pérdidas sufridas.

La cuenta de resultados expresará el volúmen bruto de las operaciones realizadas y distinguirá los resultados propios de la explotación, de los originados en operaciones no habituales o en circunstancias de carácter extraordinario.

Sin perjuicio de lo establecido por leyes especiales, las partidas del balance se valorarán con arreglo a criterios objetivos que garanticen los intereses de terceros y siguiendo los principios que exige una ordenada y prudente gestión económica de la empresa. Habrá de mantenerse una continuidad en los criterios de valoración que no podrán ser variados sin causa razonada, que deberá expresarse, en su caso, en el propio libro de inventarios y balances.

En resumen podemos considerar que la normativa jurídico-mercantil sobre contabilidad y por ello sobre medición de la renta, se limita a la enunciación de principios que en determinados casos, ley S.A. y ley R.L. resulta ortopédica y no se corresponde con la verdadera naturaleza de los fenómenos económicos que se pretende regular.

3.2. EN EL EXTRANJERO.

No podemos en este trabajo presentar la materia del epígrafe - con amplitud; al contrario, evidentes razones imponen la brevedad en este tratamiento, que por otro lado, por sí solo podría dar origen al desarrollo de variadas monografías.

Además en la mayor parte de los casos, ibamos a efectuar la - glosa de normas ya conocidas o de fácil consulta, como por ejemplo en relación con Alemania, su Código de Comercio de 10-6-1897, o su ley de Sociedades por Acciones de 6-9-1965, o respecto a Francia, aparte del Plan General de Contabilidad y sus desarrollos específicos, a la ley de 24-7-1966 o al Decreto 67-336 de 23-3-1967, ambas sobre Sociedades Comerciales.

En este apartado preferimos mirar al futuro, y concretamente a un futuro que probablemente nos afectará; el de la Comunidad Económica - Europea. En efecto; a nivel europeo está planteado el tema que nos ocupa con pretensiones de regulación supra nacional, principalmente en la Propuesta de cuarta Directriz de la comisión de las C.E.E. de 10-11-1971, - sobre Estructura y contenido de las cuentas anuales y del Informe de Gestión, los modos de evaluación, así como la Publicidad de estos documentos.

Evidentemente el texto que vamos a comentar no constituye, al menos todavía, normativa jurídica sobre medición de la renta de la entidad, sin embargo, tiene un elevado valor como síntoma o indicio del camino que se pretende seguir y que es conveniente conocer como elemento de referencia sobre una posible evolución futura de la citada normativa.

La propuesta de directriz, consta de 12 secciones comprendiendo en total 52 artículos, que escritos a máquina y un espacio, ocupan 28 folios aproximadamente.

Se citan estos datos, totalmente anecdóticos, para poner de manifiesto que el tema no es abordado ni con infecundas generalizaciones, ni como mera enunciación de principios.

Su índice es el siguiente:

Artículo 1. Ambito de aplicación.

Sección 1. Disposiciones generales.

Art. 2

Sección 2. Estructura de las cuentas anuales.

Art. 3 a 6

Sección 3. Estructura del balance.

Art. 7 a 21

Sección 4. Disposiciones particulares de ciertas partidas del balance.

Art. 12 a 18

Sección 5. Estructura de la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Art. 19 a 24

Sección 6. Disposiciones particulares de ciertas partidas de la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Art. 25 a 27

Sección 7. Reglas de evaluación.

Art. 28 a 39

Sección 8. Contenido del Anexo.

Art. 40 a 42

Sección 9. Contenido del Informe de Gestión.

Art. 43

Sección 10. Publicidad.

Art. 44 a 47

Sección 11. Disposiciones particulares para las sociedades de R.L.

Art. 48 a 50

Sección 12. Disposiciones finales.

Art. 51 a 52.

A continuación glosamos brevemente determinados aspectos de la Propuesta de Directriz.

El ámbito de aplicación es el de las Sociedades Anónimas, Comanditarias por Acciones y de Responsabilidad Limitada.

Las llamadas cuentas anuales, comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el anexo, señalando que constituyen un conjunto, y deben satisfacer los principios de una contabilidad regular y sincera; deben ser establecidas con claridad y facilitar, en el marco de — las disposiciones en materia de evaluación y de estructura de las cuentas, una imagen lo más fiel posible del patrimonio, de la situación financiera, así como de los resultados de la sociedad.

Recuerdo en este momento, a propósito de estos principios de — la propuesta de directriz, el contenido de la carta o informe sometido al Instituto Canadiense de Contadores Públicos, por su comité de investigaciones en contabilidad y verificación el 27-7-1963, documento integra-

do en el Informe Carter, en el que se plantea de cara a la fiscalidad la conveniencia de introducir en la regulación del Impuesto sobre la Renta la enunciación de que ésta se determinará de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados.

El comité mencionado, concretaba su informe en la idea de que se necesita una regulación detallada y específica para determinar la renta con métodos contables, a efectos fiscales, y que la mera enunciación de unos principios no es suficiente. Las razones son obvias y creemos han quedado suficientemente explicadas en los capítulos anteriores.

Con esta cita hemos pretendido poner de manifiesto que al tratar la normativa jurídica sobre medición de la renta de la entidad, no puede resolverse el tema situándose únicamente en el terreno de los principios.

Sigamos con la propuesta de directriz.

Señala que la estructura del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, no debe ser modificada de un ejercicio a otro (además indica que cada una de las partidas de los documentos contables debe incluir la indicación de las cifras del ejercicio anterior). En casos excepcionales se admiten derogaciones al principio de continuidad enunciada, y en este caso deben ser mencionadas en el anexo y debidamente motivadas.

La propuesta concreta varios modelos de balance o de cuenta de pérdidas y ganancias, definiendo sus rubricas más significativas, y lo que es muy importante concretando los casos en que pueden presentarse los estados anteriores en forma simplificada cuando la relativa escasa importancia de las sociedades no necesite el desglose previsto con carácter general.

Para la presentación de la cuenta de pérdidas y ganancias se concretan cuatro esquemas que indicamos a continuación:

Artículo 20.

I. Resultado de la Explotación (con exclusión de los productos y cargas inscritos eventualmente en el Apartado II):

1. Importe neto de la cifra de negocios.
2. Variación de las existencias de productos acabados y semi-acabados.
3. Trabajos efectuados por la empresa para si misma e incluidos en el activo.
4. Otros productos de explotación.
5. Cargas de materias primas y fungibles.
6. Gastos de personal.
7. a) Correcciones del valor sobre los gastos de establecimiento y sobre immobilizaciones corporales e incorporeales.
b) Correcciones del valor sobre elementos del activo circulante.
8. Otras cargas de explotación.
9. Resultado de la explotación.

II) Resultado financiero:

10. Productos procedentes de participaciones con mención aparte de los procedentes de empresas vinculadas.
11. Productos procedentes de otros valores mobiliarios y de créditos del activo immobilizado con mención aparte de los procedentes de empresas vinculadas.

12. Otros intereses y productos asimilados con mención aparte de - los procedentes de empresas vinculadas.
13. Correcciones de valor sobre participaciones y otras inmovilizaciones financieras y sobre valores mobiliarios que forman parte del activo circulante.
14. Intereses y cargas asimiladas con mención aparte de los relacionados con empresas vinculadas.
15. Resultado financiero.

III) Resultado excepcional:

16. Productos excepcionales.
17. Cargas excepcionales.
18. Resultado excepcional.
19. Total parcial.

IV) Impuestos:

20. Impuestos sobre el resultado:
 - efectivos.
 - latentes.
21. Otros impuestos que no figuran en los puntos I, II ó III anteriores.

V) Resultados del Ejercicio.

Artículo 21.-

A. Cargas.

- I. Cargas de Explotación (con exclusión de las inscritas eventualmente en el Apartado II):

1. Reducción de las existencias de productos acabados y semi-acabados.
2. Cargas de materias primas y fungibles.
3. Gastos de personal.
4. a) Correcciones del valor sobre los gastos de establecimiento y sobre inmovilización corporales e incorporales.
b) Correcciones de valor sobre los elementos del activo circulante.
5. Otras cargas de explotación.

II. Cargas Financieras:

1. Correcciones del valor sobre participaciones y otras inmovilizaciones financieras y sobre valores mobiliarios que forman parte del activo circulante.
2. Intereses y cargas asimilados con mención aparte de los relacionados a empresas vinculadas.

III. Cargas excepcionales:

IV. Impuestos:

1. Impuestos sobre el resultado:
 - efectivos.
 - latentes.
2. Otros impuestos que no figuran en los puntos I, II ó III anteriores.

V. Resultado del ejercicio.

B. Productos:

- I. Productos de la explotación (con exclusión de los inscritos eventualmente en el Apartado II):

1. Importe neto de la cifra de negocios.
2. Aumento de las existencias de productos acabados y semi-acabados.
3. Trabajos efectuados por la empresa para sí misma e incluidos en el activo.
4. Otros productos de explotación.

II. Productos financieros:

1. Productos procedentes de participaciones con mención aparte de los procedentes de empresas vinculadas.
2. Productos procedentes de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado con mención de los procedentes de empresas vinculadas.
3. Otros intereses y productos asimilados con mención aparte de los procedentes de empresas vinculadas.

III. Productos excepcionales.

IV. Resultado del ejercicio.

Artículo 22.

I. Resultado de la Explotación (con exclusión de los productos y cargas inscritos eventualmente en Apartado II).

1. Importe neto de la cifra de negocios.
2. Costos de producción de las prestaciones suministradas para la realización de la cifra de negocios (incluyendo en los mismos las correcciones del valor).
3. Resultado bruto procedente de la cifra de negocios.
4. Costos de distribución (comprendiendo en ellos las correcciones del valor).

5. Gastos generales administrativos (incluyendo en ellos las correcciones del valor).
6. Otros productos de la explotación.
7. Resultado de la explotación.

II. Resultado financiero:

8. Productos procedentes de participaciones con mención aparte de los procedentes de empresas vinculadas.
9. Productos procedentes de otros valores mobiliarios y de crédito del activo inmovilizado con mención aparte de los procedentes de empresas vinculadas.
10. Otros intereses y productos asimilados con mención aparte de los procedentes de empresas vinculadas.
11. Correcciones del valor sobre participaciones y otras inmobilizaciones financieras y sobre valores mobiliarios que forman parte del activo circulante.
12. Intereses y cargas asimiladas con mención aparte de los relacionados con las empresas vinculadas.
13. Resultado financiero.

III. Resultado excepcional:

14. Productos excepcionales.
15. Cargas excepcionales.
16. Resultado excepcional.
17. Total parcial.

IV. Impuestos:

18. Impuestos sobre el resultado.
 - efectivos.
 - latentes.

19. Otros impuestos que no figuran en los puntos I, II ó III anteriores.

V. Resultado del ejercicio.

Artículo 23.-

A. Cargas

I. Cargas de explotación (con exclusión de las inscritas eventualmente en el Apartado II):

1. Costos de producción de las prestaciones suministradas para la realización de la cifra de negocios (incluyendo en ellos las - correcciones del Valor).
2. Costos de distribución (incluyendo en ellos las correcciones - del valor).
3. Gastos generales administrativos (incluyendo en ellos las co-- rrecciones del valor).

II. Cargas financieros:

1. Correcciones del valor sobre las participaciones y otras inmovi- lizaciones financieras y sobre valores mobiliarios que forman - parte del activo circulante.
2. Intereses y cargas asimilados con mención aparte de los relacio- nados con las empresas vinculadas.

III. Cargas excepcionales.

IV. Impuestos.

1. Impuestos sobre el resultado:
 - Efectivos
 - Latentes

2. Otros impuestos que no figuran en los Puntos I, II ó III anteriores.

V. Resultado del ejercicio.

B. Productos:

I. Productos de la explotación (con exclusión de los inscritos eventualmente en el apartado II):

1. Importe neto de la cifra de negocios.
2. Otros productos de la explotación.

II. Productos financieros:

1. Productos procedentes de participaciones, con mención aparte de los procedentes de empresas vinculadas.
2. Productos procedentes de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado con mención aparte de los procedentes de empresas vinculadas.
3. Otros intereses y productos asimilados, con mención aparte de los procedentes de empresas vinculadas.

III. Productos excepcionales:

IV. Resultado del ejercicio.

Los estados miembros deben introducir en su legislación los — cuatro esquemas diferentes previstos en los Artículos 20 a 23. Estos Esquemas se diferencian por una parte en su forma exterior. (Forma de cuenta o de lista). Por otra parte por el modo de efectuar el extracto y el reparto de las cargas y productos. En los esquemas de los Artículos 20 y

21, están por una parte las cargas totales del ejercicio tasadas por naturaleza y por otra parte por la producción vendida. (Cifra de negocios) más la producción realizada en el curso del ejercicio pero sin vender todavía, menos la producción vendida en el curso de este ejercicio, pero ya realizada en el curso de un ejercicio anterior. En los esquemas de los Artículos 22 y 23, las cargas de explotación están valoradas por función y las cargas correspondientes a las prestaciones vendidas se incluyen — respecto al importe de la cifra de negocios.

La libertad de elección entre varios esquemas es conveniente — ya que desde el punto de vista económico, los diferentes principios que rigen la cuenta de pérdidas y ganancias tienen todos ellos sus ventajas e inconvenientes. A pesar de ciertas divergencias, las soluciones elegidas son compatibles con los objetivos del Artículo 54, párrafo 3 g), del tratado CEE, ya que los sistemas fijados completados para los datos a su suministrar en el anexo conducen al mismo resultado y las informaciones su ministradas en las partidas más importantes son equivalentes.

La equivalencia de los sistemas está garantizada por el hecho de que los principios esenciales para el establecimiento de la cuenta de pérdidas y ganancias son respetados en todos los esquemas. Desde el punto de vista de la gestión de la empresa, uno de los objetivos esenciales de la cuenta de pérdidas y ganancias es el de dar a conocer la procedencia de los resultados. Esto supone en especial la aplicación más rigurosa del principio de registro bruto, es decir que las cargas y los productos deben ser indicados, no saldados; la cifra de negocios en particular debe ser indicada por separado. Para juzgar sobre los resultados de una empresa, es determinante, por otra parte, saber en que medida el resultado indicado previene de lo que ha producido la empresa en el curso del —

ejercicio o bien de la evolución financiera en el curso del ejercicio, - o de operaciones excepcionales que no han tenido relación alguna con la actividad propia de la empresa ejercida en el curso del ejercicio. Esta es la razón por la que las cargas y los productos están repartidos uniformemente en tres grupos de partidas correspondientes.

En favor del esquema de los Artículos 20 y 21, se puede hacer valer, que por una parte, la valoración de las cargas por naturaleza no presenta problemas de imputación de cargas de explotación por función y, que por otra parte permite determinar el valor de la producción de la empresa que es un criterio de la rentabilidad de la misma. El valor de la producción de una empresa cuya producción puede expresarse como existencias, se compone del importe de la producción vendida y de la realizada en el curso del ejercicio, pero sin vender todavía. Sin embargo, es preciso no olvidar que este valor incluye magnitudes heterogéneas. El importe de la cifra de negocios comprende igualmente el beneficio, mientras - que las variaciones de las existencias de productos acabados y semi-acaba dos resultan de valores a los que se aplica el principio del valor más - bajo. Por lo tanto, es posible que a lo largo de los años, la rentabili dad acuse fluctuaciones ficticias debido al hecho de las variaciones de las existencias de productos no vendido todavía.

En favor del esquema de los Artículos 22 y 23, se puede hacer valer que la valoración de las cargas de explotación por función corres ponde mejor, en numerosos casos, al esquema de cálculo de los costes - - adoptados por las empresas, que una valoración según la naturaleza de - los costes y facilita por lo tanto un resúmen de la estructura de los - costes de la empresa; por otra parte se vale de los elementos compara - bles. Por el contrario, no es posible determinar la producción obtenida

efectivamente en el curso del período considerado cuando esta producción no ha sido ya totalmente vendida en el curso del mismo período; esto lleva aparejadas, por ejemplo, cuando la fabricación es larga (construcción naval) fluctuaciones no deseables del resultado indicado, dado, que en casos parecidos no existen cuentas intermedias. En este caso, estará indicada la elección del esquema del Artículo 20.

Especialmente interesantes son las reglas de evaluación, de las que entresacamos lo siguiente:

- a) Los modos de evaluación no pueden ser modificados de un ejercicio a otro.
- b) Solamente pueden ser inscritos los beneficios realizados en la fecha de cierre del balance; no obstante deben tenerse en cuenta todos los riesgos previsibles en dicha fecha.
- c) Debe tenerse en cuenta los elementos deficitarios que no son conocidos hasta después de la fecha de cierre del balance, pero antes de su establecimiento, si se han originado en el curso del ejercicio al que se refieren las cuentas anuales.
- d) Deben tener en cuenta las depreciaciones, se salde el ejercicio con pérdida o con beneficio.
- e) Los elementos de las partidas del activo y del pasivo deben ser evaluados por separado.
- f) El balance de cierre de un ejercicio debe corresponder al balance de apertura del ejercicio siguiente.

Se admiten derogaciones a estos principios generales en casos excepcionales. Cuando se haga uso de estas derogaciones estas deben ser señaladas en el anexo y debidamente motivadas con indicación de su influencia en el patrimonio, la situación financiera y los resultados.

Se concreta y desarrolla en los artículos 32 y 39 las reglas de evaluación basadas en el principio del precio de adquisición o de coste; sin embargo en el artículo 30 se autoriza la evaluación en base del valor de reemplazamiento o sustitución para las inmovilizaciones corporales cuya utilización esté limitada en el tiempo y las existencias. Como siempre que concreta alguna excepción exige que su aplicación se explique y justifique en el anexo de las cuentas anuales. También señala que las diferencias entre los valores de sustitución y los derivados de la aplicación de las reglas generales, debe concretarse en una reserva especial, indicándose los posibles destinos de la misma.

Asimismo en el artículo 31 se autoriza la re-evaluación de las inmovilizaciones corporales así como de las participaciones y otras inmovilizaciones financieras, indicándose en el anexo la aplicación y justificación del uso de la autorización regulada. Las diferencias entre los valores re-evaluados y los procedentes de las normas generales, deben concretarse en una reserva especial, indicándose los posibles destinos de la misma.

Como final de esta glosa de la Propuesta de cuarta directriz de la Comisión de las C.E.E. vamos a indicar algunos de los comentarios que en la misma propuesta se efectúan sobre el contenido de los artículos 30 y 31.

La evaluación en las cuentas anuales, puede efectuarse actualmente en principio según dos métodos. El del precio de adquisición y el del valor de reemplazo.

En favor de la aplicación del principio del precio de adquisición se puede hacer valer esencialmente que estos valores históricos pueden ser determinados con precisión, mientras que los valores que son determinados teniendo en cuenta las fluctuaciones del valor de la moneda o las modificaciones del precio de sustitución debidas a cualquier otra causa, difícilmente pueden ser calculados, con certeza. Incluso si el beneficio anual indicado a base del precio de adquisición puede incluir importes aleatorios, este beneficio no debe ser distribuido necesariamente. Por el contrario, los órganos de la sociedad tienen la posibilidad, cuando deciden el destino del beneficio, de aplicar el principio de la conservación real del capital o del mantenimiento de la sustancia que afecta los importes necesarios en una reserva prevista a este efecto.

Por el contrario a favor de una evaluación que tiene en cuenta las fluctuaciones del valor de la moneda o las modificaciones de los precios de sustitución debidos a cualquier otra causa, se puede hacer valer que el beneficio actual puede ser calculado de forma más precisa. Este método permite aplicar el principio de la conservación real del capital o del mantenimiento de la sustancia en el momento de la determinación del beneficio, y por ello permite determinar mejor las cargas necesarias a este efecto. Sin embargo, se ha dejado en este caso un gran margen de apreciación a discrección de la empresa en lo que concierne al cálculo de estos valores, ya que los criterios en este aspecto son menos seguros que para la determinación de los precios de adquisición o de coste.

Conforme a la reglamentación existente ya en la práctica usual hasta el presente en la mayor parte de los Estados miembros las disposiciones de la directriz están basadas en el principio del precio de adquisición o de coste y para su aplicación las reglas indispensables están determinadas en los Artículos 32 a 39. Sin embargo, para tener en cuenta la práctica usual de un Estado miembro y para no impedir una evolución, así como una adaptación en las reglas de evaluación en el sentido de la necesidad de considerar las fluctuaciones de valor de la moneda o las modificaciones de los precios de reemplazo debidos a cualquier otra causa, ha sido introducida en el Artículo 30 una derogación a las reglas de los Artículos 32 a 39, que permite a los Estados miembros prever una evaluación a base del valor de reemplazo. Por otra parte, el artículo 31 autoriza a los Estados miembros en ciertas condiciones a admitir una reevaluación, lo que constituye igualmente una derogación al principio del precio de adquisición y de coste.

La evaluación al valor de reemplazo no es objeto de una reglamentación detallada en la directriz. Las discusiones referentes a este método están todavía lejos de ser terminadas. Esta es la razón por la que no parece apenas posible, ni por lo tanto deseable, elaborar sobre este punto disposiciones precisas, lo que impediría tener en cuenta los desarrollos futuros en este campo. Resumiendo, las empresas deben siempre, incluso las que aplican el principio del valor de reemplazo, dejarse guiar por el imperativo enunciado en el Artículo 2 que es el de facilitar una imagen lo más clara posible de la situación de la sociedad. Es preciso no obligar a este respecto el control de los comisarios de cuentas.

La aplicación del método del valor de reemplazo ha sido limitada a las inmovilizaciones corporales amortizables y a las existencias. Efectivamente son estos elementos los que se utilizan en el ciclo de la producción y deben ser reemplazados por lo tanto con regularidad. La aplicación de este método a las inmovilizaciones incorpóreas daría lugar a evaluaciones excesivamente inciertas. Por esta razón no ha sido autorizada.

La evaluación según el método del valor de reemplazo, de acuerdo con lo previsto en el Artículo 30, implica que los elementos del activo correspondientes son inscritos en el balance a su valor de reemplazo. Resulta entonces una reevaluación de estos elementos en el balance. Por lo tanto, también la imagen facilitada de los resultados que indica del patrimonio estarán basados en el mismo parámetro. El importe de esta reevaluación debe ser incluido en la reserva de reevaluación.

La presentación de los movimientos de los elementos correspondientes estipulada en el Artículo 12, debe ser completada en el caso de aplicación del método del valor de reemplazo. A este efecto es preciso mencionar por separado el importe de las reevaluaciones y el de las correcciones del valor complementarias, ambas de forma acumulada.

Estos datos son de importancia vital en el sistema de la directriz, ya que aseguran que la información presentada es comparable a la facilitada en el caso de aplicación del sistema de evaluación clásico, basado en el principio de adquisición o de coste. Por lo tanto no es de temer que la aplicación de estos dos métodos de evaluación bastante divergentes podría anular la comparabilidad de las cuentas anuales en la Comunidad.

Las sociedades deben comentar en el anexo la aplicación hecha del método del valor de reemplazo, con indicación de las partidas correspondientes. El anexo deberá explicar en especial sobre que bases se ha calculado el valor de reemplazo.

La reserva de reevaluación es necesariamente una reserva vinculada. Ello resulta directamente de la filosofía del método del valor de reemplazo. Efectivamente, los importes así aceptados son destinados a — mantener el potencial de la empresa. Una distribución de los beneficios a cargo de esta reserva o una verificación de las pérdidas sobre esta reserva están excluidas, por lo tanto, en principio. Esto no podría ser de otra manera que en la medida en que los importes destinados a la reserva de reevaluación no son ya necesarios para el reemplazo de los elementos del activo correspondiente. Este sería el caso si los valores de reemplazo disminuyera o si la empresa redujera sus actividades sus actividades de explotación vendiendo por ejemplo una rama de explotación. Los importes correspondientes de la reserva de reevaluación no son ya necesarios en este caso para mantener la capacidad de producción de la empresa, pero en tal caso deben ser añadidos también al resultado del ejercicio, ya que en caso de no hacerlo, la sociedad podría guardar estas sumas en reserva, violando de esta forma las reglas obligatorias de destino del resultado. Esta es la razón por la que en este caso se prescribe obligatoriamente — el cambio de destino de la reserva de reevaluación (Párrafos 4 y 5).

El carácter vinculado de la reserva de reevaluación no se opone a una conversión de la totalidad o parte de esta reserva en capital, práctica que es ya normal en los estados miembro. Efectivamente, en este caso los importes correspondientes siguen comprometidos en la empresa (Párrafo 3).

La disposición del Párrafo 6, prohíbe en el caso de aumento - del valor de reemplazo modificar las correcciones de valor efectuadas - en el curso de años anteriores con un tipo muy poco elevado.

Los estados miembro pueden autorizar también otra derogación - al principio del precio de adquisición o de coste, es decir la reevaluación para las inmovilizaciones corporales así como para las participaciones y otras inmovilizaciones financieras.

Al contrario de la evaluación según el método del valor de reemplazo, en la mayor parte de los Estados miembro se permite la reevaluación, en especial en lo que concierne a las terrenos y las participaciones. Está destinada a dar al lector del balance una imagen más clara del valor económico del elemento correspondiente de la fecha de cierre del balance.

Los elementos del activo circulante no pueden ser reevaluados. La necesidad de una reevaluación de estos elementos no se presentará apenas, ya que no durarán mucho tiempo en la empresa.

En el caso de una reevaluación, igualmente, la comparabilidad con las cuentas anuales en las cuales se haya aplicado rigurosamente el precio de adquisición, debe estar asegurada. Sobre este punto pueden hacerse las mismas observaciones que figuran más arriba respecto al método del valor de reemplazo (vean también las explicaciones en el Artículo 12).

Las plusvalías resultantes de una reevaluación deben ser inscritas en la reserva de reevaluación. Esta está vinculada mientras las plusvalías así afectadas no sean realizadas. Una vez satisfecha esta condición, la disposición se hace obligatoria. Los importes correspondientes

deben ser añadidos al resultado del ejercicio con el fin de facilitar me
dios a los órganos de la sociedad que deban decidir sobre el destino de
los resultados, para que formen su decisión.

Por las mismas razones que han sido expuestas anteriormente en
las explicaciones sobre el Artículo 30, nada se opone a que la reserva -
de reevaluación sea convertida para la totalidad o en parte en capital.

Al elaborar las reglas referentes a la reevaluación, la direc-
triz ha prescindido de las reevaluaciones legales que podrían ser autori-
zadas eventualmente en los Estados miembro para tener en cuenta la depre-
ciación de la moneda.

3.3. Resumen

En estos momentos, consideramos oportuno ofrecer unas breves -
reflexiones, apuntadas ya al redactar los apartados anteriores de este -
capítulo y también del 2.5. sobre el Plan General de Contabilidad español.

La simple comparación de las afirmaciones, propósitos y reali-
dades de la normativa española y la de la C.E.E. es totalmente convincente
te por sí misma.

¿Qué fue de la coordinación de las normas sobre contabilidad -
emanadas de los distintos Departamentos del Gobierno y en definitiva de
las Cortes españolas?

¿Qué fue de la tendencia a la armonización de nuestras contabi-
lidades con las de los países de las C.E.E.?

Evidentemente, las tareas de la Comisión Central de Planificación Contable, van por su lado y las propias de la reforma del Código de Comercio y Leyes especiales van por otro.

Análogamente, puede decirse de nuestra normativa interior, en relación con las tendencias en la C.E.E.

4. LA FISCALIDAD DE LA RENTA EMPRESARIAL

4.1. NOCIONES GENERALES SOBRE LA FISCALIDAD EMPRESARIAL.

El sistema tributario en los distintos países, se compone de - un conjunto de tributos, que debidamente armonizados y combinados preten den conseguir los objetivos asignados al propio sistema.

Además, nos encontramos -como se indica en el preámbulo de la ley 41/1.964 de 11 de junio de Reforma del Sistema Tributario español- con que la necesidad de un perfeccionamiento progresivo de las institu ciones tributarias determina la constante evolución del ordenamiento jurídico por el que se rigen. Vinculada intimamente la imposición a la economía, y sometida ésta por principio, a una rica dinámica, no es posible concebir un sistema de tributos que pueda realizar permanentemente y sin modificación, una tarea tan delicada como la de distribuir equitativamente las cargas púbricas. Esta es la causa primordial por la que el sistema tributario se ve sometido a una serie de continuas adaptaciones y reagjustes para acomodar sus características a las circunstancias de cada momento.

Basta con advertir las exigencias múltiples a que todo sistema tributario moderno se ve sometido para ponderar las razones que determinan, tanto en general como en especial, en nuestro país, esta necesaria y permanente revisión.

El motivo de glosar los párrafos anteriores, es poner de manifiesto, que la fiscalidad es un fenómeno esencialmente dinámico y cambiante.

En el conjunto de cualquier sistema tributario destacan por su importancia cuantitativa los tributos que se refieren a la fiscalidad empresarial, a través de figuras impositivas y modelos diversos. No puede ser de otra forma ya que en definitiva directa o indirectamente, es en la empresa donde se generan y concretan las magnitudes económicas básicas que sirven como parámetros para la tributación.

La empresa, es el motor de la economía de mercado. En ella se generan la producción y se concreta la distribución del producto obtenido. De ella se obtienen las rentas que constituyen el núcleo fundamental de los ingresos de los particulares, de las familias.

La fiscalidad empresarial, por lo tanto, incide de forma cada vez más destacada en la actividad económica condicionando e influyendo decisivamente en la formación y cuantía de las distintas magnitudes económicas.

La fiscalidad estimula o retrae la inversión; fomenta o disminuye el ahorro. Afecta a la demanda y oferta de los distintos mercados; incide sobre los precios; altera en definitiva la formación de las rentas y su distribución. De ahí, la complejidad que la fiscalidad presenta en la actualidad, teniendo en cuenta por otro lado su importancia, no solo micro sino también macroeconómica, y sin desconocer además los efectos de la otra vertiente de la fiscalidad, es decir, el gasto público.

Todas estas materias ocupan y preocupan a los hacendistas y economistas del sector público, quienes estudian las diversas formas de conseguir una fiscalidad más eficiente, sin olvidar claro está los objetivos básicos de todo sistema fiscal, en los que se incluyen no solamente matices económicos, sino también y principalmente aspectos de justicia y

equidad, es decir, poner la fiscalidad al servicio de la persona humana.

De los distintos tributos, que constituyen la fiscalidad empresarial, impuesto sobre la renta o beneficio empresarial, sobre el valor añadido, sobre la cifra de negocios, con otras modalidades, sobre las rentas de los distintos factores de la producción, vamos a fijar nuestra atención en este capítulo en uno de ellos, el primero de los citados y - refiriendo el estudio a la determinación o medición fiscal de la magnitud a que se refiere, la renta empresarial.

Es decir, siendo consciente de los múltiples problemas que presenta cualquier tributo, centramos la atención en uno de ellos, el de la medición de su materia imponible, de ahí que las conclusiones que se obtengan deban situarse en este alcance limitado que abarca la investigación.

4.2. LA FISCALIDAD ESPAÑOLA ACTUAL

4.2.1. PLANTEAMIENTO.

En la actualidad, como es notorio, el sistema tributario español, está constituido por un conjunto de tributos clasificados en cuatro grandes grupos: Los impuestos directos sobre la Renta y el Capital; los impuestos indirectos; las tasas fiscales; y los tributos parafiscales.

En los del primer grupo tenemos los siguientes: Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas (en lo sucesivo Impuesto sobre la Renta de Sociedades I.R.S.); Impuesto General sobre la Renta de las personas Físicas; los impuestos a cuenta de los anteriores según la naturaleza jurídica o física del perceptos de las rentas;

contribución territorial rústica y pecuaria, contribución territorial urbana, impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal, impuesto sobre las rentas del capital e impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales; por último, el impuesto General sobre las Sucesiones.

De todos los tributos que gravan la renta empresarial evidentemente el más importante es el I.R.S. simplemente porque el censo empresarial más significativo reviste la forma jurídica social.

Además para los casos de las empresas con forma jurídica individual, tendremos que estudiar aquellos tributos que se refieran a la — renta de las mismas.

4.2.2. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE SOCIEDADES (I.R.S.)

Este impuesto, se rige principalmente por el Decreto 3.359/1967 de 23 de diciembre, por el que se aprobó el Texto refundido de la Ley — del tributo. Además existen normas legales específicas que regulan aspectos concretos surgidos con posterioridad y que en su caso citaremos.

El Reglamento del impuesto no ha sido elaborado todavía, por — lo que las normas de carácter reglamentario son dispersas e inconexas. — También, en su caso, haremos referencia a las mismas.

En lo sucesivo cuando citemos un precepto legal, sin indicar — la disposición a que se refiere, debe entenderse que se trata del texto refundido de la ley del impuesto (I. R.).

Este impuesto, constituye un tributo de naturaleza personal y directa, y constituye su hecho imponible, la existencia de rentas o bene—

ficios netos obtenidos durante el período de la imposición, por entidades enumeradas como sujetos pasivos en la ley, bien sean residentes en España, cualquiera que sea el lugar donde desarrollen su actividad, bien sean residentes en el extranjero que realicen negocios en territorio nacional - mediante establecimiento permanente u obtengan rentas en dicho territorio.

Las entidades residentes en España quedarán sujetas por la totalidad de las rentas o beneficios obtenidos, tanto en territorio español como fuera de él. A estos efectos, se considerarán entidades residentes en España las que en ella se hubiesen constituido conforme a las leyes - españolas o tengan en su territorio el domicilio social.

Las entidades residentes en el extranjero que realicen negocios en territorio nacional por medio de establecimiento permanente, solo serán gravadas por la renta o beneficio neto obtenido en dicho territorio, determinado conforme a las normas aplicables a las entidades residentes en España.

La ley define el establecimiento permanente.

Se considerará como renta obtenida en el territorio nacional - por entidades residentes en el extranjero aquella que esté sujeta a alguno de los impuestos, que a cuenta del de Sociedades se exigen en España. Por excepción, cuando las rentas obtenidas en territorio nacional consistan en dividendos, intereses, y demás rendimientos gravados por el impuesto sobre las rentas del capital y sean percibidas por entidades residentes en el extranjero, que no realicen negocios en España por medio de establecimiento permanente, procederá únicamente el gravámen por dicho impuesto.

De igual manera, cuando las rentas obtenidas en el territorio nacional procedan de bienes sujetos a las Contribuciones Territoriales Rústica y Urbana y concurren las circunstancias previstas en el párrafo anterior, el Impuesto sobre Sociedades se limitará, exclusivamente, a la exacción a cuenta de dichas contribuciones.

Las rentas obtenidas por entidades residentes en el extranjero que hubiesen sido abonadas por sociedades residentes en España, no estarán sujetas a este impuesto, cuando concurren las dos circunstancias siguientes:

a) que se paguen directamente por un establecimiento permanente en el extranjero de dichas sociedades residentes en España.

b) que se satisfagan por razón de préstamos recibidos y de patentes o de asistencia técnica utilizada por el citado establecimiento permanente y exclusivamente para sus fines.

4.2.2.1. Antecedentes.

El antecedente inmediato del impuesto, o mejor dicho la creación del mismo, lo constituye la ley de 26 de diciembre de 1.957. En efecto el artículo 69 de la misma dispone: a partir de la promulgación de esta ley, la tarifa III de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria constituirá un impuesto con sustantividad propia, denominado: impuesto sobre las Rentas de Sociedades y entidades jurídicas, - abreviadamente impuesto sobre Sociedades, que desde dicha fecha se exigirá con arreglo a las normas contenidas en los preceptos reguladores de aquella contribución, salvo en la parte modificada en la presente Ley y -

afectará únicamente a los contribuyentes comprendidos en los siete primeros números de la disposición primera de la Tarifa tercera del artículo 4 del texto refundido de 22 de septiembre de 1.922.

En relación con la medición de la renta las normas fundamentales que contiene la ley del 57 eran las siguientes:

La base liquidable se señalará de acuerdo con lo establecido en la legislación actualmente vigente de la Tarifa tercera citada en cuanto no resulte modificada por la ley del 57. No obstante lo anterior, la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades no podrá ser inferior a las que resultan de aplicar a los beneficios de cada actividad industrial o comercial que ejerza la empresa, consideradas separadamente, el tipo de gravámen y las normas señaladas en esta ley, a efectos de la cuota por beneficios del impuesto industrial.

A estos efectos, cuando a una determinada actividad se le aplique el régimen de evaluación global señalado en el artículo 57 al efectuarse el estudio económico allí previsto se computará también las bases correspondientes a las entidades jurídicas que ejerzan la actividad considerada, bases que posteriormente se asignarán a cada uno de ellos por el procedimiento señalado para la imputación a las personas físicas que ejerzan la misma actividad industrial o mercantil.

Las bases imponibles correspondientes a cada una de las actividades industriales o comerciales señaladas en régimen de evaluación global se computarán por el mismo importe a efectos del Impuesto sobre Sociedades, sin que puedan ser objeto de modificación ni de actuación inspectora ulterior.

Existe también en esta ley un precepto no derogado que aunque no tiene estricta conexión con la medición de la renta en circunstancias normales, lo transcribimos por su evidente interés.

Cuando el Gobierno, con informe del Consejo de Economía Nacional, considere que en el desenvolvimiento de una actividad industrial o mercantil existen características reveladoras de uniones de empresas, - convenios de control o reparto de mercados y, en definitiva, cualquier otra circunstancia que permita obtener beneficios superiores a los que se lograrían en régimen de libre concurrencia podrá acordar, por Decreto, dictado para una actividad determinada la aplicación de un gravámen complementario, que no podrá exceder del 15% de la base imponible.

Es interesante indicar también que el artículo 57 antes citado, disponía: la determinación de la base imponible en la cuota por beneficios podrá realizarse en régimen de: A) evaluación global de bases impositivas, señaladas por medio de estudios económicos de cada actividad - mercantil e industrial; B) evaluación individual, deducida única y exclusivamente de contabilidad llevada según el Código de Comercio, y en su defecto por estimación realizada por Jurados fiscales.

Según hemos visto al glosar la ley del 57, era fundamental en este impuesto la tarifa tercera de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, por lo que hemos de referirnos aunque sea muy brevemente a ésta última.

Surgen esta Contribución, como consecuencia del proyecto de - Ley, presentado a las Cortes por el entonces Ministro de Hacienda, D. - Raimundo Fernández Villaverde, en busca de fuentes tributarias que reme

diasen las enormes cargas presupuestarias españolas como consecuencia de las últimas guerras coloniales. Y así nace por la ley de 27 de marzo de 1.900.

Se sometían a tributación los beneficios de los bancos y compañías de ferrocarriles, de las sociedades dedicadas a la explotación de canales y de las sociedades anónimas en general, salvo las mineras, mediante distintos tipos de gravámen, que oscilaban entre el 6 y el 13,75%.

A partir de este momento son numerosas las modificaciones que llevaron a hacer de este impuesto uno de los más perfectos de nuestro sistema impositivo, culminando en el texto refundido del 22 de septiembre de 1.922.

Esta Contribución tenía tres tarifas o impuestos específicos.

1ª las utilidades que sin el concurso del capital, se obtengan como recompensa de servicios o de trabajos personales.

2ª los intereses, dividendos, beneficios, primas y cualesquiera otros productos del capital invertido bajo cualquier forma de contrato civil o mercantil, tarifados en la presente ley.

3ª las utilidades que el trabajo del hombre, juntamente con el capital, produzcan en el ejercicio de industrias no gravadas en otra forma y determinadas expresamente por esta ley.

A efectos de medición fiscal de la renta empresarial era fundamental, la disposición quinta de la tarifa 3ª del artículo 4 del T.R. de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria de 22-9-1.922.

La celebre disposición quinta que concretaba la base de imposición como el importe del beneficio neto en el período de imposición. Para la determinación del beneficio neto se deducirá (se indicaba en la disposición quinta) de la suma de los ingresos brutos obtenidos por la empresa en el período de la imposición, ya procedan de la explotación directa, ya del arrendamiento del negocio, el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquellos, los de administración y conservación de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguro de dichos bienes y de sus productos.

A continuación indicaba normas concretas y analíticas para la estimación de los beneficios, indicando en particular: 1ª partidas que se comprendían entre los ingresos; 2ª partidas que se comprendían como gastos; 3ª partidas que tendrían siempre la consideración de beneficios; y 4ª partidas que no se deducirían nunca de los beneficios.

Esta disposición quinta ha sido, prácticamente hasta nuestros días, la norma fundamental para la medición fiscal de la renta empresarial, depurada naturalmente por una abundante jurisprudencia, suscitada por la enorme riqueza conceptual y formidable problemática que encierra el fenómeno de la renta empresarial, e interpretada, no lo olvidemos, según la normativa fiscal.

He aquí por lo tanto los jalones básicos de los antecedentes - del actual I.R.S.: la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, en su tarifa tercera, que nace junto con nuestro siglo; la ley - de 26 de diciembre de 1.957 y la ley 41/1.964 de 11 de junio.

La normativa de la tarifa tercera primero, y la del I.R.S. después, ha sido estudiada por diversos especialistas.

Vamos a citar ahora, a aquellas que sin merma de la pureza doctrinal, han analizado prácticamente de forma exhaustiva la problemática que nos ocupa.

Cesar Albiñana García-Quintana (111), con su Tributación del Beneficio de la Empresa y de sus partícipes.

Fausto Gómez Bertrán y Tomás Toral Alonso, con Leyes Tributarias (112).

Y en la actualidad la continuación de Leyes Tributarias patrocinada por la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Intendentes al servicio de la Hacienda Pública (113), en la que han colaborado los siguientes — miembros de este Cuerpo: Alvarez Sánchez Arraez García, Martos Carabias y Rovira Ferrer.

También cabría citar la labor diaria, silenciosa y fecunda de los miembros del Cuerpo de Intendentes de Hacienda (antes de Profesores Mercantiles), que tienen a su cargo la comprobación e investigación del Tributo, y la de los miembros del Cuerpo de Inspectores Diplomados de — Tributos, en servicio de liquidación (antes liquidadores de Utilidades) que tienen a su cargo la liquidación del tributo.

Por último, en estas citas personales, no queremos silenciar, al gran maestro, a cuya pluma se debe la redacción del texto refundido — del 22, D. Antonio Flores de Lemus, siendo Ministro de Hacienda D. Lorenzo Domínguez Pascual. Y también, no queremos silenciar las enseñanzas de

(111) Albiñana, Cesar. Tributación del beneficio de empresa y de sus partícipes. 1949.

(112) Gómez Bertrán, F y Toral Alonso, T. Leyes Tributarias. 1939 y actualizaciones posteriores hasta 1959.

(113) Leyes Tributarias. Mutualidad Intendentes de Hacienda. Alvarez Sánchez, Arraez García, Martos Carabias y Rovira Ferrer. Madrid 1970.

nuestro compañero Manuel Rozas Zornoza, Intendente de Hacienda en la pre-
paración de la posición de ingreso a dicho Cuerpo, así como sus obras so-
bre la materia (114).

Para terminar la exposición -muy escueta según vemos- de los an-
tecedentes del I.R.S. vamos a citar un dato que consideramos de interés
y referido a la medición fiscal de la renta empresarial.

Hasta la ley del 57, esta medición se realizaba de acuerdo con
la contabilidad de los contribuyentes, ajustada a los preceptos del Códi-
go de Comercio y demás normas aplicables, y en su defecto por los Jura-
dos Fiscales.

A partir de la ley del 57, según vimos precisamente al glosar
su artículo 57 se regula otro procedimiento para la determinación de la -
base imponible en la cuota de beneficios, a saber la evaluación global,-
a través de estudios económicos de cada actividad industrial o mercantil.

Por una serie de circunstancias, que no son del caso, puede -
afirmarse que hasta la aplicación del artículo 9 del Decreto-Ley 8/1966
de 3 de octubre, el régimen utilizado para la determinación de la renta
empresarial, ha sido prácticamente con carácter casi exclusivo, el de eva-
luación global, concretando la renta en consecuencia al margen de la con-
tabilidad, es decir, que no se ha practicado durante los 10 años citados
la medición fiscal de la renta empresarial, en su propio significado.

A partir de la norma de 1966 citada que dispuso entre sus pre-
ceptos la autorización al Ministro de Hacienda para disponer con normas
objetivas y la antelación debida, la exclusión del régimen de evaluación

(114) Rozas Zornoza, M. La liquidación de Impuestos en la empresa y deter-
minación de la Deuda Tributaria en el Impuesto sobre Sociedades. I.C.E.
Madrid 1963 y 1965.

global de las entidades y personas físicas que ejercen determinadas actividades, superen cierta cifra de capital fiscal o de volumen de operaciones, comienza una nueva etapa de vuelta a la normalidad en materia de medición fiscal de la renta empresarial.

Así observamos la utilización en dos ocasiones de la autorización concedida, la orden de 25 de noviembre de 1967 y la de 30 de diciembre de 1.968.

La primera estableció la exclusión obligatoria del régimen de evaluación global para las empresas con capital fiscal superior a 100 millones de pesetas o volumen de operaciones superior a 300 millones. Además, para las empresas que ejerciesen cualquiera de las actividades siguientes: Banca, Cajas de ahorro, Seguros Generales, Reaseguros, Ahorro y Capitalización. Es de aplicación a los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 1.968.

La segunda estableció la misma exclusión rebajando el límite del volumen de operaciones de 300 a 200 millones de pesetas e incluyendo además a las empresas que ejerciesen cualquiera de otras 20 actividades, entre las que se encuentran Siderurgia integral, plantas de producción eléctrica con potencia instalada superior a 5.000 KWA. y producción de automóvil, camión y tractor. Es de aplicación a los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 1.969.

4.2.2.2. Normativa actual sobre periodos de funcionamiento.

El periodo de la imposición coincidirá con el ejercicio económico de la entidad, y para la determinación de la base imponible se atenderá solamente a los resultados obtenidos en el mismo, salvo la compensa

ción de pérdidas establecida en el artículo 19.

Si la cuenta de resultados se liquidare antes de terminar el ejercicio, el período de la imposición se entenderá fenecido en el mismo día a que se refiera la liquidación de las cuentas y el balance correspondiente.

Este precepto será siempre de aplicación en los casos de fusión o disolución de la entidad sujeta a la obligación de contribuir, y en todos los demás en que hayan de formularse balances anticipados, con arreglo a las disposiciones vigentes.

El período de imposición no podrá exceder de 12 meses.

Los sujetos pasivos, están obligados a llevar cuenta y razón - de sus negocios, ajustada a los preceptos del Código de Comercio y demás disposiciones reguladoras de la materia. Esta obligación se extenderá a los libros o contabilidad especiales que a efectos de control fiscal, establezca el Ministerio de Hacienda.

4.2.2.2.1. Concepto de renta o beneficio neto.

Constituirá la base imponible la totalidad de la renta o beneficio neto en el período de la imposición.

El capítulo VII del texto refundido está dedicado a la regulación de esta materia.

Así en el artículo 14 se indica que para la determinación del beneficio neto, se deducirán de los ingresos brutos obtenidos por la entidad en el período de la imposición el importe de los gastos necesarios

para la obtención de aquellos, los de administración, conservación y reparación de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguro de dichos bienes y de sus productos.

Evidentemente, el legislador español ha elegido el modelo dinámico de medición de la renta.

El legislador fiscal, no se limita a enunciar el concepto anterior, cuestión básica por supuesto, sino que además, como veremos en los apartados siguientes concreta una serie de normas particulares para la determinación de los componentes positivos y negativos del beneficio neto.

El capítulo VIII del texto refundido está dedicado a la regulación de los regímenes para la determinación de la base imponible, y esencialmente consiste en lo siguiente:

Esta base se determinará singularmente para cada contribuyente. Los rendimientos y rentas parciales que la integran habrán de determinarse dentro de los siguientes regímenes:

a) Estimación directa; b) Estimación objetiva; c) Estimación - por Jurados.

Los gastos de dirección, los gastos generales de administración y todos aquellos conceptos que no pueden ser imputados específicamente a una de las partes integrantes de la renta total, serán distribuidos racionalmente entre cada una de las actividades ejercidas y demás fuentes de renta, según proceda.

El régimen de estimación directa se aplicará para determinar todos los rendimientos y rentas del sujeto pasivo cuando no realice actividades comerciales, industriales, profesionales o agrarias, o realizándolas, renunciase en tiempo y forma al régimen de estimación objetiva. La renuncia afectará a todas las actividades ejercidas.

Igualmente se aplicará la estimación directa para la determinación de los rendimientos a que afecte, cuando el Ministro de Hacienda, haga uso de la autorización contenida en el artículo 9 del Decreto-Ley 8/1966 de 3 de octubre ya citado en el apartado 4.2.2.1.

La estimación directa se aplicará en todo caso para determinar los rendimientos y rentas procedentes de plusvalías, inversiones patrimoniales y de cualesquiera otras fuentes no susceptibles de estimación en régimen objetivo.

Los rendimientos determinados en régimen de estimación directa serán los que se deduzcan única y exclusivamente de la contabilidad de la entidad llevada en forma reglamentaria.

El régimen de estimación objetiva se aplicará exclusivamente para determinar los rendimientos de actividades comerciales e industriales, profesionales o agrarias, cuando no existiera la renuncia o el acuerdo ministerial citados al tratar el régimen anterior.

La determinación de los rendimientos en el régimen de estimación objetiva se llevará a efecto en el ámbito del Impuesto Industrial: Cuota de Beneficios, del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, y de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, en concurrencia con las personas físicas.

Las cifras imputadas individualmente a cada sujeto pasivo en el régimen de estimación objetiva no podrán ser incrementadas o ~~minora-~~das por la Administración; únicamente se exceptúan de esta regla general:

a) las minoraciones que correspondan a diferencias entre las cifras de amortización aplicadas en planes especiales de amortización o de amortización acelerada aprobados por la Administración, así como los provenientes de bienes regularizados, de acuerdo con la ley de Regularización de Balances, y las computadas en las evaluaciones globales.

b) el importe de las bajas que realicen en sus activos por la depreciación de los fondos editoriales las entidades ~~dedicadas~~ a la actividad editorial de acuerdo con lo establecido en esta Ley; y

c) la parte de las pérdidas experimentadas, en ejercicios anteriores cuya compensación corresponde al que se liquida, con arreglo a lo prevenido en esta ley.

Contra las determinaciones de ingresos o rendimientos realizados en el régimen de estimación objetiva podrán interponerse los siguientes recursos:

a) por agravio comparativo; b) por indebida aplicación de las reglas de distribución; c) por agravio absoluto.

Corresponderá a los Jurados Tributarios la apreciación en conciencia de las bases imponibles, como régimen subsidiario de los de estimación directa y objetiva en los casos de su competencia, que se señalan en el Capítulo XII del texto refundido.

Según hemos comentado ya, el I.R.S. arrastra desde 1.957, en relación con la determinación de la base imponible, el lastre del régimen de estimación objetiva, y esperamos que en la muy próxima reforma tributaria se culmine totalmente la línea iniciada en el año 1.966, con el Decreto-Ley de 3 de octubre, y al igual que en todos los sistemas fiscales de los países más avanzados únicamente subsista el régimen de estimación directa y como subsidiario el de los Jurados.

4.2.2.2.2. Componentes positivos.

De la definición de renta o beneficio neto fiscal, se deduce - que los componentes positivos del mismo son: los ingresos brutos, obtenidos por la entidad en el período de la imposición.

En particular, se comprenderán entre los ingresos, según el artículo 15 del texto refundido:

1. Las subvenciones del Estado o de las Corporaciones administrativas que tengan carácter de garantía de interés o de otro modo contribuyan a la renta de la entidad.

2. Los beneficios provenientes del incremento de valor de los efectos u otros elementos del activo, en cuanto se realicen por su enajenación o de otra manera luzcan en cuentas, o se destinen a alguno de los fines expresados en el artículo 18, salvo las excepciones de los apartados 1 y 2 del artículo 16. Estas normas serán glosadas al tratar de los componentes excluidos en el apartado 4.2.2.2.4.

El incremento de valor computable no deberá ser inferior a la diferencia que exista entre el atribuido en cuentas al elemento enajenado

o cedido y el que realmente tenga este en el mercado.

3. Las cantidades por las que se restablezcan ~~encuentras~~ valores que hubieran sido amortizados.

4. Las plusvalías obtenidas en la negociación de las propias acciones de las sociedades a tipo superior al nominal, cualquiera que fue re su aplicación.

5. Cuando los ingresos hubieran sido minorados por los impuestos a cuenta del de Sociedades y hubiesen sido contabilizados por la can tidad neta percibida, las cuotas de los impuestos devengados en razón de tales ingresos se adicionarán al importe de estos para la determinación de la base imponible.

Además de lo anterior, hay que señalar que en casos particulares también se consideran como ingresos partidas que realmente no lo son, pero que el legislador configura como tales por incumplimiento de ciertos requisitos que establece en determinados regímenes especiales; por ejemplo en la previsión de inversiones.

También contiene el texto refundido normas específicas relativas a las entidades residentes en el extranjero y a las sociedades integrantes de una unidad económica, en los artículos 20, 21 y 22 que glosamos a continuación.

Salvo siempre lo prescrito en los tratados internacionales, para la determinación de la base imponible de las entidades residentes en el extranjero que realicen negocios en territorio español por medio de establecimiento permanente, serán atribuidos a éste los mismos beneficios

que habría podido obtener de tratarse de una empresa distinta y separada que ejerciese con total independencia, actividades idénticas o análogas.

Cuando las operaciones realizadas en España no cierren un ciclo mercantil completo determinante de ingresos económicos, finalizándose éste en el extranjero, por la propia entidad, la estimación del beneficio imputable al establecimiento español podrá llevarse a cabo por comparación con los resultados que normalmente arrojen otras empresas residentes en España que desarrollen la misma o similar actividad.

Cuando una sociedad, mediante la posesión de acciones o participaciones, ejerciera el control sobre otras entidades, la base imponible y los demás elementos determinantes del impuesto podrán cifrarse mediante la consolidación o integración de los respectivos balances y cuentas de resultados, considerando como unidad económica a la entidad que ejerza el control y a las que estén sometidas al mismo.

La aplicación de lo indicado en el párrafo anterior, se realizará en virtud de acuerdo del Ministro de Hacienda, previo informe del Jurado Central Tributario.

Hay que hacer constar que este precepto data de la Ley de 10 de noviembre de 1.942 y todavía no ha sido aplicado.

4.2.2.2.3. Componentes negativos.

De la definición de renta o beneficio neto fiscal, se deduce que los componentes negativos del mismo son: el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquellos (los ingresos), los de administra

ción, conservación y reparación de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguro de dichos bienes y de sus productos.

En particular, tendrán la consideración de partidas deducibles de los ingresos, según el artículo 17 y normas complementarias los siguientes:

a) las cantidades destinadas a la amortización de los valores del activo, por depreciación o pérdida de los mismos.

Las depreciaciones y las pérdidas, para ser computables, deberán de ser efectivas y estar contabilizadas mediante la reducción en el activo de los valores correspondientes o la creación y dotación, comprobada e inequívoca, de fondos especiales de depreciación en el pasivo, — siempre que las dotaciones sean equivalentes a la depreciación real de — los elementos del activo.

Del importe de las pérdidas experimentadas se deducirán siempre las cantidades percibidas en concepto de indemnización de los valores perdidos.

Se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad antes señalado, cuando no excedan del resultado de aplicar — a los valores contables, los coeficientes señalados en las Tablas aprobadas por el Ministerio de Hacienda por Orden de 23-2-1965 y sucesivas.

De las normas que rigen esta materia entresacamos las siguientes:

1. Los coeficientes anuales de amortización se aplicarán sobre los valores contables originarios de los elementos del activo suscepti—

bles de depreciación, o en su caso sobre los valores regularizados.

Valores originarios son los de la primera compra, o sea sin utilizar, y regularizados los resultantes de la aplicación de las normas del texto refundido sobre Regularización de Balances de 2 de julio de 1.964.

2. Con carácter general, cuando se trate de elementos del activo que se adquirieran usados, el cálculo de la amortización podrá efectuarse sobre los costes de adquisición, aplicándose los coeficientes máximos hasta el límite del doble de los tipos señalados en las tablas, y reduciéndose a la mitad su período máximo.

De conocerse el coste originario o regularizado, este podrá ser tomado como base para la aplicación de los coeficientes máximos de amortización, que serán los expresados en las Tablas. En este caso para determinar el período de tiempo máximo en que se admitirá la amortización se procederá del modo siguiente: el cociente entero por defecto que resulte de dividir la diferencia entre el coste originario o regularizado y el de adquisición por el resultado de aplicar el coeficiente máximo al valor base amortizable del elemento de activo, se deducirá del período máximo que corresponda al mismo, representando la diferencia el período de tiempo en que se admitirá su amortización.

De no conocerse el coste originario o regularizado, siempre quedará a salvo el derecho del contribuyente de determinar el valor base amortizable por el sistema de tasación pericial. Establecido dicho coste, se procederá como en el párrafo anterior.

3. Cuando el importe de una partida de amortización sea superior al resultado de aplicar el coeficiente máximo consignado en las Tablas -

al valor base del elemento del activo de que se trate, únicamente será estimado como gasto dicho exceso, si la entidad interesada justifica adecuadamente la efectividad de la depreciación. De lo contrario, el exceso será considerado saneamiento de activo y como tal, no deducible.

4. Los coeficientes mínimos se expresan en las Tablas por el período máximo dentro del cual habrá de amortizarse totalmente cada elemento. Cualquier amortización realizada posteriormente tendrá la consideración de saneamiento de activo.

Sin embargo, las amortizaciones efectuadas después de transcurrido el mencionado período máximo, merecerán la calificación de gasto deducible, cuando la entidad interesada acredite condiciones de utilización determinantes de una depreciación efectiva inferior a la mínima del elemento respectivo.

5. Los coeficientes relativos a edificaciones, corresponden exclusivamente a la depreciación de la construcción, con exclusión del valor del suelo. Para que las amortizaciones de éste sean computables, habría de acreditarse efectivamente la efectividad de su depreciación.

6. Las empresas que ejercen las actividades de transporte marítimo o de pesca, podrán adoptar, en cuanto a los casos motores y demás material de los buques, el sistema de amortización degresiva, calculada sobre valores residuales. En este caso los coeficientes máximo alcanzarán el duplo de los expresados en las Tablas, pero los elementos del activo deberán quedar amortizados dentro del período máximo establecido. - En los dos últimos ejercicios se admitirán las cancelaciones necesarias.

7. Las Tablas que contienen los coeficientes, están clasificadas en primer lugar, en veintitres Ramas o Sectores, y dentro de cada una de ellas a su vez, las actividades más significativas, señalándose por último, dentro de cada una de ellas, coeficientes a los distintos elementos patrimoniales amortizables.

Hasta aquí lo que podríamos denominar el planteamiento general sobre amortizaciones; ahora expondremos las líneas básicas de tres casos particulares: la libertad de amortización, los planes especiales y la amortización acelerada.

Las entidades encuadradas en los sectores declarados de "interés preferente", de acuerdo con la ley sobre industrias así calificadas, y las inversiones, obras, construcciones, instalaciones, servicios o actividades relacionadas con el turismo, realizadas como consecuencia de los planes de promoción y ordenación en un centro o zona declarado de "interés turístico nacional", de acuerdo con la ley de este nombre, tendrán libertad de amortización durante el primer quinquenio, siempre que sea concedido este beneficio en cada caso concreto.

En las amortizaciones de los valores del activo que correspondan a un plan especial formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración, cuando esta estima que no perjudica sustancialmente al proceso de capitalización de la sociedad solicitante, se considerará cumplido el requisito de efectividad.

Las cantidades destinadas a la amortización de elementos materiales de activo, cuando sea aceptado por la Administración un plan de amortización acelerada formulado por el sujeto pasivo, aunque las cuotas o coeficientes que en él se establezcan sobrepasen la depreciación -

efectiva experimentada por los respectivos elementos, siempre que el con junto de las dotaciones no exceda del importe del valor originario.

El Gobierno, a propuesta del Ministro de Hacienda, atendidas — las circunstancias de cada momento, podrá suspender temporalmente la — aplicación del régimen especial de amortizaciones aceleradas, sin que la suspensión pueda afectar a los planes que hasta entonces hubiesen sido — aceptados.

b) La reducción de valor de los fondos editoriales figurados en el activo de las entidades que realicen tal actividad, en la medida en — que sea estimada su depreciación en el mercado, una vez transcurridos dos años desde la publicación de las respectivas ediciones.

El importe de los fondos editoriales que se consideren depre- ciados será baja en el activo mediante adeudo a una cuenta especial de — carácter suspensivo que aparecerá compensada, por la cuantía de la depre- ciación, con otra reguladora de pasivo dotada con cargo a la cuenta de — resultados.

c) Las reducciones de valor en cuentas de los efectos en carte- ra o de otros elementos del activo, cuando la depreciación corresponda — al envilecimiento de los valores en el mercado.

d) Los saldos favorables que el sujeto pasivo considere de du- doso cobro por hallarse sujetos a suspensiones de pagos, moratorias ofi- cialmente declaradas u otras situaciones análogas, a condición de que se traspasen a una cuenta especial de carácter suspensivo, que aparecerá — compensada con otra de pasivo, dotada con cargo a Pérdidas y Ganancias.

e) Las cantidades destinadas a la amortización de las obligaciones hipotecarias legalmente emitidas por las Entidades que exploten concesiones que hayan de revertir al Estado, libres de aquellos gravámenes.

f) Las cantidades destinadas al seguro de los valores de la empresa y de los accidentes de trabajo de su personal, en cuanto fueren obligatorios para la misma. Cuando la entidad fuese aseguradora de sí misma, se deducirá la asignación correspondiente a la reserva destinada a cubrir el riesgo asegurado. Esta deducción no podrá exceder del coste medio, en plaza de la prima neta correspondiente al riesgo.

Cuando dicha reserva se destine, en todo o en parte a finalidad distinta de la del seguro para que fué constituida y, en particular, cuando fuese repartida como dividendo o retribución del capital, será considerada como ingreso del ejercicio en que el cambio de aplicación se realice, sea cualquiera el ejercicio de que la reserva proceda.

g) Las cantidades empleadas en la reparación del material, pero no las destinadas a su ampliación o mejora.

h) Las cantidades que las entidades dedicadas a la pesca marítima y a la navegación marítima y aérea, destinen a un fondo extraordinario de reparaciones derivadas de las revisiones generales a que obligatoriamente han de ser sometidos los buques y las aeronaves, en la cuantía que resulte justificada por las obligaciones a satisfacer en su día por el concepto indicado.

i) Las cuotas satisfechas en virtud de precepto legal para fines sociales.

j) Las asignaciones de la empresa a las instituciones de previ
sión y beneficencia de sus empleados, en cuanto no excedan del 10% del -
importe de los sueldos de dicho personal,

k) Las cantidades que abonen con carácter fijo a sus empleados
y obreros siempre que sean exigidas por la explotación directa del nego-
cio; así mismo las retribuciones que siendo obligatorias, se satisfagan
en forma de primas, incentivos y toda clase de estímulos a la producción.
Además las remuneraciones y pagas extraordinarias, que las entidades abo-
nen voluntariamente, a sus empleados y obreros, siempre que las mismas --
sean concedidas con carácter de generalidad. Si estas remuneraciones no
representasen para todos ellos idéntica proporción en relación con las --
de carácter fijo y periódico que dichos productores vinieran disfrutando,
habrán de someterse, para su consideración como deducibles, al cumplimen-
to de los requisitos que la Administración Tributaria estime pertinentes,
que en la actualidad son:

1. Que el acuerdo de concesión se adopte formalmente por la en
tidad de que se trate, con anterioridad de 30 días a la fecha en que ha-
yan de realizarse los pagos y siempre con anticipación no inferior a tres
meses a la de cierre de cuentas del período económico correspondiente.

2. Que dicho acuerdo se comunique dentro del plazo de 15 días
a contar del siguiente de su adopción, a la Administración de Tributos --
de la provincia del domicilio fiscal de la entidad, y al Jurado de Empre-
sa, cuando exista, o en otro caso, a la representación de la cantidad to-
tal que será destinada a la mencionada finalidad y concreta indicación --
de las características y normas generales en que se fundamentará el re-
parto.

Quedan excluidas de esta consideración, las remuneraciones y pagas extraordinarias otorgadas a personas que tuvieran la condición de socios o consejeros de las sociedades respectivas.

1) El importe de las prestaciones o suministros de los asocia-dos en toda clase de Cooperativas, calculados en su valor corriente y como parte integrante del coste de los diversos productos, mercancías o —servicios. Cuando estos elementos fuesen satisfechos o compensados a los socios por cualquier procedimiento, también los suministros y prestacio-nes a los asociados se estimarán por su valor corriente.

Se entenderá por valor corriente, en cuanto a los suministros, el precio de mercado según las distintas clases y calidades y, en cuanto a las prestaciones, las retribuciones que normalmente sean satisfechas - en la zona donde se halle domiciliada la Cooperativa, en razón de igual actividad laboral.

Los intereses abonados a los socios por las aportaciones voluntarias de capital realizadas a las respectivas cooperativas conforme a - lo dispuesto en el Reglamento de Cooperativas, siempre que el tipo de interés no exceda del normal del dinero.

Las cantidades efectivamente invertidas por las Cooperativas - en los fines del Fondo de Obras Sociales, cuya explicación haya sido - - aprobada por Órgano competente.

11) Los intereses de las deudas procedentes de la gestión normal del negocio, los de las obligaciones, sean o no hipotecarias y en general, los de los capitales ajenos empleados en el negocio por cuenta y riesgo de la entidad, salvo lo dispuesto en el artículo 18 que glosare—

mos en el apartado siguiente.

m) Las cantidades o intereses exigidos por las empresas matrices extranjeras a sus filiales españolas, por razón de los capitales invertidos por aquéllas en los negocios de éstas o por contribución a los gastos de otro establecimiento o por cualquier concepto análogo que permita reducir el beneficio de la filial solamente cuando resulte justificada la causa de dichos pagos y las condiciones de éstos puedan presumirse normales, habida cuenta de las especiales relaciones existentes entre el acreedor y el deudor. Tales condiciones habrán de ser acreditadas por el contribuyente.

A efectos de este impuesto, se considerará que existe relación de entidad matriz o filial cuando la primera participe, directa o indirectamente, como mínimo, en el 25% del capital social de la segunda, o cuando sin mediar dicha circunstancia, una entidad ejerza en otras funciones determinantes del poder de decisión.

También se considerará que existe dicha relación entre las entidades que, según la norma anterior, sean filiales de una misma matriz.

n) Las cantidades que se dediquen a actividades deportivas de los grupos y sociedades integrados por el personal que preste sus servicios en la empresa, siempre que dichas actividades no traspasen el ejercicio del deporte con carácter de aficionado.

ñ) Las cantidades satisfechas al Ministerio de Educación y Ciencia, a las Universidades o a cualquier Organismo de carácter público, con destino a centros docentes o de investigación.

o) Las cantidades satisfechas a terceros para fines docentes o de investigación, siempre que a solicitud de los interesados, el Ministerio de Hacienda, así lo declare en cada caso, previo informe favorable de la Comisión Asesora de Investigación Científica y Técnica y del Ministerio competente en relación con el fin a que se destinen.

p) Los recargos de toda índole girados sobre las bases o sobre las cuotas de los impuestos a cuenta, siempre que, por su naturaleza, no sean deducibles de la cuota de este Impuesto y el gravámen especial del 4% exigible a las sociedades anónimas.

q) Las participaciones de los consejeros, gestores, administradores, empleados y obreros en los beneficios de la entidad, siempre que sean obligatorias por contrato o por precepto de estatuto u ordenanza.

Las participaciones de los consejeros, gestores y administradores solo se considerarán deducibles cuando su importe total no exceda del 10% de la cantidad que resulte de adicionar al saldo acreedor de la cuenta de pérdidas y ganancias, legalmente aprobada, el importe de las participaciones y remuneraciones extraordinarias que se hubieren acordado satisfacer con cargo a los resultados del mismo ejercicio, a sus empleados y obreros. A estos efectos, no se computará el remanente de ejercicios anteriores, ni se considerarán como participaciones o remuneraciones extraordinarias aquellas que sean obligatorias por razón de convenio colectivo, contrato laboral o disposición oficial pertinente.

Se exceptúan de este límite las participaciones que estuvieran en vigor en 30 de septiembre de 1.941, siempre que este extremo se justifique mediante documento en el que concurren los requisitos legales para

surtir efecto contra tercero.

r) Las cantidades satisfechas bajo la forma de participaciones en ingresos, gastos, producción o en cualquier otro concepto análogo, en cuanto su pago sea obligatorio y su cuantía no pueda considerarse anormal según los usos y costumbres mercantiles.

Cuando correspondan a consejeros, gestores y administradores, tendrán las siguientes limitaciones:

a) el límite del 10% señalado en el apartado q, anterior, será aplicable igualmente a estas participaciones, y en el caso de que las mismas concurrieran con participaciones en los beneficios, se aplicará este límite a la suma de todas ellas.

b) estas participaciones no tendrán la consideración de partidas deducibles cuando se hubiera aplicado la excepción del último párrafo del apartado q) anterior.

s) Las cantidades que las Cajas de Ahorro Popular inviertan en obras-beneficio sociales, con arreglo a las normas legales porque se rigen.

t) Por último, citaremos que las entidades podrán saldar las pérdidas de un ejercicio con cargo a los resultados obtenidos en los cinco siguientes, siempre que las mismas correspondan a la actividad o actividades que constituyan su objeto social y no se deriven de enajenaciones patrimoniales ni de amortizaciones por aplicación de coeficientes superiores a los máximos autorizados.

u) En relación con las entidades residentes en el extranjero - que realicen negocios en España por medio de establecimiento permanente, tendrán la consideración de partidas deducibles, los gastos de dirección - y los generales de administración en aquella parte que racionalmente pueda imputarse a dicho establecimiento.

4.2.2.2.4. Componentes excluidos.

Vamos a glosar en este apartado los componentes excluidos de - los ingresos y de los gastos.

Así el artículo 16 señala que no se comprenderán entre los ingresos:

1. Los beneficios que provengan de la enajenación de elementos materiales de activo fijo de las entidades, cualquiera que sea la actividad a que se dediquen, y las plusvalías que se pongan de manifiesto como consecuencia de indemnizaciones de seguros percibidas por siniestros sufridos en los mencionados elementos, siempre que unos y otros se destinen a la Previsión de Inversiones.

2. Las plusvalías que obtengan los Bancos Industriales y de negocios, al enajenar valores industriales de su cartera, en la cuantía y - condiciones legalmente establecidas.

3. Las cantidades que se exijan como prima en la emisión de - acciones, si se destinaren a nutrir una reserva especial que se denominará "Reserva por prima de emisión de acciones".

De esta reserva solo se podrá disponer para incorporarla a la

cuenta de capital o para compensar el saldo deudor de la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo en los casos de fusión o disolución.

Si se destinare a fines distintos de los mencionados, será considerada como ingreso en la cuantía y ejercicio en que la aplicación tenga lugar, sea cualquiera el ejercicio de que la reserva proceda.

4. Tratándose de sociedades y asociaciones que no tengan carácter mercantil, los ingresos que procedan de cuotas o repartos a cargo de los socios.

5. Los exceptuados en virtud de leyes especiales, mientras permanezcan en vigor.

Por otro lado, el artículo 18 señala que no tendrán la consideración de partidas deducibles, las siguientes:

1. Los intereses originados a los títulos representativos del capital, los dividendos de las acciones y, en general, las remuneraciones de las participaciones en el capital social, bonos de disfrute, partes de fundador y cualquier otra participación en los beneficios por título que no sea remuneración directa de los servicios prestados a la entidad como gestores, directores, administradores, consejeros o empleados de la misma.

2. Las asignaciones a los partícipes en cuentas.

3. Las cantidades distribuidas entre los socios de las entidades cooperativas a cuenta de sus beneficios, y las reconocidas por retornos cooperativos o por otro concepto cualquiera, en la parte que exceda de los diversos productos, mercancías, prestaciones o servicios, determinados a los valores corrientes.

4. Los intereses de los préstamos de los socios colectivos a las sociedades respectivas y las cantidades asignadas a dichos socios en concepto de interés, alquiler, precio, renta o merced u otra forma de retribución por los bienes o derechos cedidos a la sociedad, cualquiera que fuere la forma jurídica del contrato.

Se exceptua de lo dispuesto en el párrafo anterior, la renta o alquiler de los bienes inmuebles cedidos en arrendamiento a la sociedad. Esta deducción tendrá por límite máximo:

a) tratándose de fincas urbanas, la renta catastral asignada al inmueble en la Contribución Territorial Urbana, si con arreglo a las condiciones contractuales fuesen a cargo del propietario los gastos de conservación y reparación del inmueble.

b) la base imponible en la contribución territorial rústica o urbana, en todos los demás casos.

5. Las cantidades que se destinen al aumento del capital, ya sea por asignación a reservas, a la amortización de deudas, a la ampliación del negocio o al saneamiento del activo, salvo las amortizaciones a que se refiere el artículo 17.

6. Las cuotas del impuesto sobre Sociedades, de sus impuestos a cuenta y de cualquier tributo directo sobre el capital o los beneficios, salvo lo indicado en el apartado 4.2.2.2.3. letra p.

7. Las cantidades que se dediquen al auxilio de otras empresas, sea sufragando sus gastos, sea como garantía del interés del capital empleado en sus explotaciones, excepto cuando la empresa que recibiese el -

auxilio estuviera sujeta a tributación en España por este impuesto, y -- siempre que su obligatoriedad, su cuantía y la forma de determinarla constasen fehacientemente con seis meses de anterioridad al cierre del ejercicio de la entidad que lo preste.

8. Los donativos en favor de tercero, siempre que no estén exigidos por la explotación del negocio. Se considerará como donativo a es--tos efectos, el pago con cargo a beneficios de los impuestos que la enti--dad esté obligada a retener.

Podrán declararse exceptuadas de lo dispuesto en el párrafo anterior las donaciones extraordinarias que hagan los contribuyentes con des--tino a suscripciones de carácter nacional patrocinadas expresamente por --el Gobierno o a Organismos del Estado para fines propios de la misión que a este corresponda desarrollar. Esta declaración será de la exclusiva competencia del Consejo de Ministros, previo expediente en que se hagan constar las circunstancias especiales de cada caso.

9. Las cantidades destinadas a cuenta nueva.

En relación con las entidades residentes en el extranjero que realicen negocios en territorio español por medio de establecimiento per--manente, señala el artículo 20, que no tendrán la consideración de parti--das deducibles, aquellas que impliquen directa o indirectamente, transfe--rencia de beneficios al extranjero, sea valiéndose de aumento o disminu--ción en los precios de compra o venta; de adeudos por participaciones o --cánones sobre ingresos, gastos, producción o conceptos análogos, en con--trasprestación de asistencia técnica, o de uso de patentes y marcas; de --cargos por intereses o comisiones y de cualquier otro medio que conduzca a reducir el beneficio procedente de operaciones efectuadas en territorio

español, ya a favor de la propia empresa en sus establecimientos situados fuera del citado territorio, de terceros con ella relacionados, de las filiales que se encuentren bajo su dependencia o de la matriz de la cual dependen.

4.2.2.2.5. Resumen y comentarios.

Ya hemos visto, al exponer la normativa actual sobre períodos de funcionamiento, cómo el legislador fiscal concreta el concepto de renta o beneficio neto, según el modelo dinámico de la medición de la renta, como diferencia entre los ingresos brutos del período de imposición y los -gastos necesarios para la obtención de aquellos.

Añade además en esta definición, la deducción de los ingresos, de los gastos de administración, conservación y reparación de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguro de dichos bienes y de sus -productos.

En definitiva, en síntesis, el beneficio neto se define como la diferencia entre ingresos y gastos necesarios en un período.

El legislador fiscal, inmediatamente señala, que el beneficio neto, definido según hemos visto, será el que se concrete en la contabilidad de la entidad, llevada según las normas del Código de Comercio y disposiciones complementarias.

He aquí, pues, el enlace inicial de fiscalidad, normativa jurídico-mercantil y principios contables. Como primera decisión, el legislador fiscal se somete a la normativa jurídico-mercantil sobre la materia, y ésta, a su vez, debe estar fundamentada en el recto conocimiento de los

fenómenos que nacen a la vida jurídica a través de la promulgación de las normas correspondientes, y que por su propia naturaleza tienen que estar de acuerdo con los principios científicos y técnicos que constituyen la esencia de los fenómenos regulados.

Ahora bien, ya hemos visto, que la normativa jurídico-mercantil, destaca fundamentalmente por su parquedad y escasez al regular la normativa jurídica sobre contabilidad. Aparte del establecimiento de una serie de requisitos formales de tipo instrumental, desde el punto de vista conceptual, da la sensación de que la materia a regular presenta para el legislador mercantil, unas características y unas manifestaciones, tan naturales y obvias, que podría ser ignorancia o error epistemológico el pretender configurar de forma analítica los fenómenos regulados.

Por este motivo de insuficiencia de las normas legales mercantiles, y también porque el fenómeno de la renta, desde el punto de vista fiscal, es un concepto "ad hoc", específico de la fiscalidad, el legislador fiscal (permítasenos estas expresiones para entendernos) regula en detalle el concepto, construyendo conceptualmente lo que podemos denominar la renta o el beneficio fiscal, por contraposición al beneficio económico, o al beneficio contable.

En consecuencia, para situarnos correctamente, ante la problemática de la medición fiscal de la renta empresarial, no nos es suficiente, el estudio de la citada magnitud, desde el punto de vista conceptual, fundamentalmente económico, ni el estudio de aquella, desde el punto de vista general de su medición y representación, es decir, contable, sino que debemos estudiar la propia normativa fiscal (y la jurídico-mercantil consecuente), es decir, partiendo de los dos primeros aspectos, económico

y contable, debemos captar el modelo fiscal, es decir, el concepto de renta empresarial, tal como lo ha querido o deseado el legislador fiscal, de acuerdo con sus fines.

Esta idea late con fuerza en la regulación fiscal de la renta empresarial. Así nos damos cuenta de que, sin perjuicio del enunciado diáfano del artículo 14 del texto refundido, al definir el beneficio neto, — la normativa específica del resto del capítulo VII sobre la base imponi—ble (que hemos ya glosado) nos pone de manifiesto un análisis de ese concepto, en cuanto que nos describe sus componentes, pero también en ocasiones, nos declara excepciones a considerar inmersas en el mismo, que no — son verdaderos elementos formadores del beneficio, pero que al ser concretados legalmente desde el punto de vista fiscal, entran a formar parte de este concepto sui-géneris, que es el beneficio fiscal.

De ahí que para la construcción del concepto fiscal, haya que conjugar el enunciado genérico del concepto del artículo 14 con los específicos que le siguen. Es decir, debe razonarse en función del concepto — económico y contable del beneficio y tener en cuenta las excepciones de — la normativa fiscal.

Esta materia la completaremos en el apartado 4.4, dedicada a — la problemática entre fiscalidad y contabilidad, sin embargo, a continuación, realizaremos unos comentarios que consideramos de interés.

Repetimos una vez más, que el enunciado del artículo 14 sobre el concepto de beneficio neto nos parece correcto.

En relación con las normas relacionadas con los ingresos, hay que destacar, la partida de los beneficios proveniente del incremento de

valor de los efectos u otros elementos de activo con las modalidades ya conocidas y que no repetimos.

He aquí, una de las normas más discutidas, y que guarda relación con el postulado de la realización. Aquí tenemos dos cuestiones básicas: el momento en que se consideraba realizado el incremento de valor, y su cuantía, ambas estrechamente relacionadas. Para enjuiciar el problema, es conveniente tener presente las ideas expuestas en el capítulo 2, especialmente los apartados 2.2.5. y 2.2.6. Imaginemos una economía estática; en su seno evidentemente, esta norma no originaría problemas, daría origen al cómputo normal de resultados esporádicos, pero prácticamente imputables a la gestión empresarial.

Pero si nos situamos en una economía dinámica, con las características que presenta en nuestro tiempo, el tema cambia completamente. En primer lugar tenemos el artículo 104 de la Ley de S.A. sobre normas de valoración que señala el principio del valor de adquisición; en segundo lugar tenemos las características totalmente distintas de las plusvalías realizadas de las meramente constatadas o manifestadas en contabilidad. -- Aquí el legislador adoptó evidentemente, la decisión que le suponía resultados más seguros y cómodos: considerar iguales ambos tipos de plusvalías sometiénolas a tributación sin distinción alguna y en el momento en que se realicen por enajenación o de otra manera luzcan en cuentas.

En relación con su cuantía, el legislador no traspasa la frontera nominalista de los fenómenos económicos. No reconoce la idea expuesta magistralmente por Hicks, al definir la renta, e introduce en la órbita de la imposición a la plusvalía nominal total, sin considerar que bajo esa apariencia de ganancia puede incluso existir una pérdida real.

A pesar de las críticas adversas que este precepto lleva consigo, hay que tener en cuenta que por otras medidas el legislador compensa e incluso anula prácticamente sus inconvenientes. En efecto, según vimos en el apartado de los componentes excluidos, al glosar el artículo 16.1. observamos como estas plusvalías no se computarán en determinados casos, cuando se destinen a la Previsión para Inversiones.

He aquí una muestra, muy frecuente por cierto, en los últimos años, de como el legislador fiscal, trata de resolver los problemas planteados por la fiscalidad por procedimientos indirectos, que originan desde luego una presión fiscal indirecta. Lo curioso del caso, es que en ocasiones en vez de reconocer que se trata de medidas que tienen su justificación en el marco indicado, se presentan como formando parte de políticas de estímulo para la empresa y de sacrificio para el erario público.

Respecto a otro concepto de ingreso, las subvenciones del sector público, no deja de ser paradójico que parte de las mismas sean gravadas por el propio Estado, por lo que estimamos que este precepto debe ser interpretado en sentido restrictivo.

En relación con las normas relacionadas con los gastos, destacan varios puntos de interés.

En primer lugar, la gran labor realizada en materia de amortizaciones, en los últimos años, para concretar la problemática de las mismas. Hoy día contamos con un conjunto de medidas, que dentro de los principios que las inspiren eviten el planteamiento de múltiples problemas -

fricciones que se daban con carácter tradicional, sobre la efectividad de las amortizaciones.

Sin embargo, hay que señalar que seguimos inmersos en la aplicación de la teoría estática del balance. El tope general del valor originario, en esta materia crea evidentes perjuicios a los contribuyentes. El problema disminuyó con la ley de Regularización de Balances de 1964, sin embargo, la evolución continuada de la depreciación monetaria lleva consigo el que pueda considerarse vigente el problema enunciado y que sea urgente su solución por cualquiera de las vías enunciadas en el apartado 2.2.5. de este trabajo.

En segundo lugar, en materia de retribuciones al personal y su cómputo como partida deducible, también podemos decir que en la reforma de 1.964, se perfeccionó esta materia, ampliándose las posibilidades de deducción de los ingresos, de partidas que evidentemente pueden considerarse como gasto para obtener aquellos, en vez de como beneficios, a los que el hecho de su distribución al personal, no podía evitar su gravamen.

En tercer lugar, se observa la ausencia de normas concretas en relación con gastos que surgen en un momento dado en la empresa, pero que tienen una proyección extra-anual.

Es decir, se trata del problema genérico derivado de la periodificación, que en múltiples ocasiones origina dudas racionales para su solución. Evidentemente esta materia creemos debe resolverse con amplitud de miras por parte de la Administración fiscal, siempre y cuando, claro está, se de la buena fe del contribuyente.

Nos referimos por ejemplo, a la imputación a un período concreto de partidas, tales como gastos de constitución, gastos de primer establecimiento, gastos de emisión de acciones o de obligaciones, gastos de propaganda y prospección de mercados, investigación técnica, preparación y adiestramiento del personal, etc.

En estos casos, sin perjuicio de la normativa legal aplicable en puntos concretos (por ejemplo, tope máximo de 10 años para gastos de constitución y de primer establecimiento en las S.A.), debe respetarse la decisión empresarial sobre la imputación temporal, siempre que sea armónica y no contenga elementos evidentemente arbitrarios.

En cuarto lugar, en relación con la depreciación de créditos — parece que la norma correspondiente es demasiado estrecha y limitativa.

En quinto lugar, respecto al autoseguro, se considera que en la actualidad, puede ser origen de evasiones fiscales por la utilización — abusiva de este precepto.

En sexto lugar, en relación con la traslación de beneficios inter-empresas, hay que señalar que en ocasiones será difícil de concretar el uso abusivo de la normativa vigente, de ahí que pudiera ser interesante la aplicación de las normas del artículo 22 sobre sociedades integrantes de una unidad económica, materia esta compleja y de delicada implantación. Sin embargo, el tema hoy es muy importante, debido a la gran importancia que han adquirido los grupos de empresas en sus distintas modalidades, materia fundamentalmente preocupante cuando puede dar origen a la traslación de beneficios al extranjero, fuera de nuestra soberanía — fiscal.

En séptimo lugar, queremos también destacar el hecho de la inclusión de ciertas pérdidas, cuyo enunciado quedó claro, como deducibles para atender a la adaptación a las realidades cambiantes de nuestro tiempo del concepto de gasto necesario. El legislador ha ido incorporando — nuevas partidas que se consideran inmersas en este último concepto genérico.

Por último, queremos destacar que el reconocimiento de la compensación de pérdidas realizado por la ley de 1.964, es un hito importante en orden al reconocimiento de la verdadera naturaleza de los hechos económicos y su tratamiento contable, así como para conseguir una mayor equidad fiscal.

4.2.2.3. Normativa actual en momento final.

Como hicimos en el capítulo segundo, aquí vamos a distinguir — dos tipos de casos distintos: la extinción social por liquidación, y los de fusión social.

Ambos, están enunciados en el artículo 12 del texto refundido, que trata del período de la imposición, al indicar que si la cuenta de — resultados se liquidase antes de terminar el ejercicio, el período de la imposición se entenderá fenecido en el mismo día a que se refiera la liquidación de las cuentas y el balance correspondiente.

Esta norma será siempre de aplicación en los casos de fusión o disolución de la entidad sujeta a la obligación de contribuir, y en todos los demás en que hayan de formalizarse balances anticipados, con arreglo a las disposiciones vigentes.

4.2.2.3.1. Caso de extinción social por liquidación.

La normativa y la jurisprudencia fiscal, han puesto claramente la existencia de dos tipos de periodos en la existencia jurídica de las entidades: a) los de funcionamiento; b) el de extinción.

Tanto el Código de Comercio como las leyes de S.A. y de R.L. concretan taxativamente los dos tipos de periodos, indicando la serie de requisitos a que debe ajustarse la actuación social.

Cuando, una entidad va a extinguirse (dejando ahora al margen los casos de extinción por fusión social) se concreta un acto jurídico, el acuerdo de disolución, que adaptado con los requisitos precisos cierra los ciclos normales de los ejercicios económicos de la entidad, y — sirve de comienzo o apertura de un nuevo ciclo, el de la liquidación y — consiguiente extinción social. A diferencia de la etapa anterior, donde existían los distintos ejercicios económicos, que constituían los correspondientes periodos impositivos, ahora a partir del momento de la disolución comienza el último periodo impositivo de la entidad, constituyendo lo que podríamos denominar el ejercicio económico de liquidación y extinción.

Para este periodo impositivo especial, no se contiene normativa fiscal explícitamente aplicable, aparte de su configuración temporal anteriormente expuesta; en todo caso, la legislación mercantil, nos concreta detalladamente los cauces por los que debe transcurrir la gestión social en este periodo: así la sección decimotercera, del título primero del libro segundo del Código de Comercio; el capítulo noveno de la — ley de S.A. y el capítulo siete de la ley de S.R.L.

Por ello debe razonarse, desde el punto de vista fiscal de acuerdo con la naturaleza económica y contable del fenómeno de extinción social y dentro de la normativa jurídica-mercantil aplicable.

En síntesis, podemos afirmar que el proceso liquidatorio, surge con una situación patrimonial, representada en el balance social en el momento de la disolución y una situación patrimonial final, representada en el balance social de extinción, que servirá de base para la distribución del haber social a los asociados de la entidad.

Este balance final, ha de poner de manifiesto, el valor real, del patrimonio social en este momento, y en consecuencia, la renta o el beneficio neto en este último período estará constituido por el incremento patrimonial neto del período liquidatorio.

Para la mejor comprensión del tema imaginemos dos supuestos:

1º El patrimonio final está constituido únicamente por efectivo o medios patrimoniales líquidos.

2º El patrimonio final está constituido total o parcialmente, por bienes "in natura", como por ejemplo un inmueble.

En el primer caso el proceso liquidatorio habrá puesto de manifiesto ganancias o pérdidas al realizar los activos y cancelar los pasivos, y al final tiene una expresión económica de valor indubitable.

En el segundo caso, aparte de las circunstancias propias del proceso liquidatorio, nos encontramos con un patrimonio total o parcialmente integrado por bienes, cuyo valor contable (el que viene concretado

en la contabilidad de la entidad a lo largo del tiempo), puede ser diferente de su verdadero valor, es decir, su valor real, expresado en un valor de mercado; por ejemplo, el caso del inmueble que citábamos antes, - puede tener un valor residual contable muy inferior a su valor real.

En este segundo caso surge un problema fiscal que en ocasiones puede ser grave. A saber la aplicación del artículo 15.2 del texto refundido que concreta la tributación de los beneficios provenientes del incremento de valor de los efectos u otros elementos de activo.

En síntesis la cuestión es la siguiente: En el segundo caso - planteado y cuando se demuestre que el verdadero valor de un elemento patrimonial concreto, es superior a su valor contable, ¿ la diferencia debe computarse como incremento de valor y por lo tanto constituir beneficio fiscal?

La polémica debe resolverse a través de la consideración del - alcance del término enajenación; es decir, si el hecho o acto del reparto a los socios del haber social final es o no una modalidad de enajenación. Si la respuesta es afirmativa el gravámen surgirá, si es negativa, no habrá tributación.

Ya indicábamos con anterioridad, que la normativa fiscal no contiene precepto específico y explícito que regule esta materia, por lo que la hermeneutica aplicable debe referirse al artículo 15.2. citado.

¡Evidentemente, el concepto de enajenación, es muy extenso y - según el diccionario, enajenar significa, pasar o transmitir a otro la - propiedad o el dominio de una cosa o algún otro derecho sobre ella. Y como indica Castán en su obra Derecho Civil Español Común y Foral, refirién

dose al término enajenar: en virtud de esta facultad (del dominio), el propietario puede transmitir su derecho a otra persona a título oneroso o lucrativo y por acto inter-vivos o mortis causa. Generalmente, empero, se reserva el dictado de enajenación para las transmisiones inter-vivos, y así el término enajenación, es la renuncia traslativa del derecho de propiedad, o lo que es igual, la transferencia del dominio de una persona a otra.

En consecuencia podríamos concluir indicando que el fenómeno - que contemplamos, al constituir una modalidad de enajenación, constituye un incremento de valor computable como elemento en la base imponible del impuesto.

Aquí por lo tanto, surgen las cuestiones suscitadas con carácter general al tratar esta materia en el apartado 4.2.2.2.5. de Resumen y Comentarios, por lo que no vamos a repetir los mismos.

Si queremos hacer constar para completar la materia expuesta - que el Tribunal Económico Administrativo Central en sus resoluciones de 21 de abril de 1.971 y de 7 de marzo de 1.972 ha concretado la tesis - - opuesta a la indicada, al señalar que las adjudicaciones inherentes a la disolución de sociedades son meros actos de especificación de derechos y devolución de bienes en pago de los mismos y que no constituyen enajenación.

La misma tesis ha sido defendida también en otras resoluciones, como por ejemplo en 22 de marzo de 1.972 al tratar esta cuestión, pero referida al impuesto sobre Rentas del Capital.

Además de la cuestión debatida con anterioridad realmente la más importante en estos casos de extinción social por liquidación que estudiamos, debemos señalar otra faceta interesante.

Se trata de que a lo largo de los distintos ejercicios económicos que constituyen la vida social de la entidad, determinadas partidas tienen en suspenso su tributación; por ejemplo, las dotaciones de beneficios a una reserva especial, de Previsión de Inversiones (utilizamos la terminología legal, aunque no sea muy ortodoxa): las dotaciones por seguro y otras. En el momento de la extinción social, también son sometidas a tributación.

4.2.2.3.2. Casos de fusión social.

Es importante para situarnos en la problemática de este apartado, glosar el contenido del artículo 142 de la ley de S.A. que indica lo siguiente:

La fusión de cualesquiera sociedades en una Sociedad Anónima - nueva se realizará acordando precisamente cada una de ellas su disolución y el traspaso en bloque de los respectivos patrimonios sociales a la nueva entidad que haya de adquirir los derechos y obligaciones de aquellas. Si la fusión hubiese de resultar de la absorción de una o más sociedades por otra anónima y existente, ésta adquirirá en la misma forma los patrimonios de las sociedades absorbidas, aumentando, en su caso, el capital social en la cuantía que proceda.

Los socios de las sociedades extinguidas participarán en la sociedad nueva o en la absorbente, recibiendo un número de acciones proporcional a sus respectivas participaciones en aquellas sociedades.

En el artículo anterior están claramente trazadas las características de estas operaciones, que en síntesis, son el traspaso en bloque del patrimonio de las sociedades fusionadas o absorbidas y la sustitución de la participación de los socios de las entidades extinguidas por una participación de los mismos, en la nueva sociedad o en la sociedad absorbente.

De nuevo es un acto jurídico concreto, el acuerdo de disolución adoptado con los requisitos pertinentes el que pone fin a los periodos de funcionamiento social y supone el nacimiento del periodo final de extinción; si bien en estos casos, a diferencia de los contemplados en el apartado anterior, no existe verdadero proceso liquidatorio.

Una vez expuesto lo anterior, vamos a referir sintéticamente el fenómeno de la fusión desde el punto de vista que estamos analizando.

En el momento del acuerdo de disolución, la sociedad o sociedades afectadas proceden al cierre de su ejercicio económico que termina en dicho momento. Hasta ahí, se aplica la normativa propia de los periodos en funcionamiento.

A partir del momento anterior y como consecuencia de las negociaciones propias de la fusión se procederá a la valoración de las empresas afectadas, según se puso de manifiesto en el apartado 2.3.3., y con carácter general puede afirmarse que los balances que representen el valor patrimonial de las empresas, arrojará una medición distinta de la del balance ordinario de ejercicio, y pueden existir dos tipos de desviaciones: el primero, por diferencias individualizadas entre el valor real actual de los distintos elementos patrimoniales, y su expresión en la —

contabilidad de las sociedades; el segundo por la existencia de un valor inmaterial, o fondo de comercio que surge como consecuencia de que el valor de la empresa, es superior al resultante de la suma algebraica de — sus elementos patrimoniales individualizados.

Es decir, desde el punto de vista de la transacción del conjunto patrimonial empresarial, existe o puede existir un incremento de valor sobre el representado en la contabilidad en los momentos y con los — criterios de funcionamiento.

La cuestión que se nos plantea es en definitiva, similar a la expuesta en el caso del apartado anterior de aplicación del artículo 15.2 sobre los beneficios provenientes del incremento de valor de los efectos u otros elementos de activo.

En este caso concreto, la cuestión está resuelta en el propio precepto mencionado, al señalar en su párrafo tercero lo siguiente:

Sin perjuicio de que se compute siempre la plusvalía contabilizada, lo dispuesto en el párrafo anterior, (es decir, que el incremento de valor computable no deberá ser inferior a la diferencia que exista entre el atribuido en cuentas al elemento enajenado o cedido y el que realmente tenga este en el mercado), no será de aplicación en los casos de — fusión de sociedades, en los que, mediante cualquiera de las modalidades admitidas en las leyes, se produzca, además del traspaso en bloque del patrimonio o patrimonios, la agrupación en una sola entidad de los socios o accionistas respectivos, con disolución de alguna o de todas las sociedades preexistentes.

Es decir, que de manera inequívoca, el legislador nos señala que en los casos de fusión las únicas plusvalías o incrementos de valor que pueden computarse como beneficio, serán las que voluntariamente las sociedades afectadas reconozcan en su contabilidad.

En consecuencia, podemos concluir, que la base imponible que - surgirá en los casos de fusión social, será la resultante del incremento patrimonial reconocido por las propias sociedades afectadas, al traspasar su patrimonio a la nueva sociedad o a la absorbente.

Además, también podrán integrarse en la base imponible aquellas partidas a que hacíamos referencia en el apartado anterior, tales como - dotaciones acumuladas a la Previsión para Inversiones, salvo que se cumplan los requisitos establecidos en la ley, en este caso concreto en su artículo 49.

Aquí podemos dar por terminado el contenido de este apartado, sin embargo, vamos a glosar todavía, algunas ideas relacionadas con el mismo.

Así, es interesante el artículo 107.1 de la ley 41/1.964 de 11 de Junio, que dispuso: "el Ministerio de Hacienda, previo informe de la Organización Sindical, dictará las normas reguladoras de la concesión de la exención del impuesto sobre sociedades, respecto de las plusvalías a que puedan dar lugar la concentración o integración de empresas agrícolas, industriales o comerciales, siempre que la concentración o integración, sin tener carácter de monopolio, beneficie a la economía nacional.

La política de beneficios fiscales a la concentración de empresas se inició, en la ley de 26 de diciembre de 1.957, que en su artículo

135 autorizaba al Ministro de Hacienda para conceder determinadas exen—
ciones a los actos o negocios jurídicos mediante los cuales se llegará a
la concentración de empresas; pero en relación con el impuesto sobre so—
ciedades fue la ley del 64 la que marcó, según hemos visto, la pauta en
esta materia que posteriormente ha ido ampliándose en su campo de aplica—
ción con los decretos-leyes de 3 de octubre de 1.966, la ley de 8 de - -
abril de 1967, y el decreto-Ley de carácter coyuntural de 26 de julio de
1.967. A su vez existían las correspondientes normas reglamentarias cuya
dispersión originaba dificultades por lo que se dictó el Decreto 2.910/
1.971 de 25 de noviembre, refundiendo y ampliando en cierto modo las nor—
mas existentes.

El contenido esencial del Decreto citado desde el punto de vis—
ta que nos interesa en síntesis tiene el siguiente contenido:

Los supuestos de concentración e integración que se contemplan
son:

1º Constitución de sociedades, mediante la integración de em—
presas individuales o sociales.

2º Fusión de sociedades de cualquier naturaleza.

3º Segregación de establecimientos industriales de sociedades
o empresas, aunque no procedan a su disolución para su integración poste—
rior en otras preexistentes o de nueva creación, siempre que concurren -
los requisitos:

a) que los establecimientos segregados y las empresas en que -
estos se integran ejerzan una actividad análoga o complementaria.

b) que a través de las aportaciones que se realicen previo informe del ministerio correspondiente, se logre mejorar la estructura del sector.

4º Disolución de sociedades y aportaciones de los elementos de su patrimonio a otra u otras sociedades.

En cuanto a los beneficios a conceder en el Impuesto sobre Sociedades, tenemos la posibilidad de exención de las plusvalías a que pueden dar lugar las operaciones de concentración o integración de empresas. Estas plusvalías pueden provenir de elementos materiales o inmateriales de las entidades afectadas.

También existe la posibilidad de conceder libertad de amortización durante el primer quinquenio y por último con carácter selectivo, - existe la posibilidad de conceder una bonificación de hasta el 95% en el impuesto sobre sociedades aplicable a las sociedades agrarias constituidas como resultado de una concentración o integración de explotaciones, - siempre que cumplan determinados requisitos establecidos por el Ministerio de Agricultura.

Hasta aquí la glosa sobre las normas especiales aplicables a determinados casos de concentración e integración de empresas.

Ahora exponemos un breve comentario sobre el tema de las plusvalías.

Como vemos el leif-motiv de la cuestión está en torno a la exención de las plusvalías. Ahora bien, en el régimen normal ya hemos visto que el artículo 15.2 al tratar con carácter general a las mismas, renun-

cia practicamente a considerar el tema en su plenitud, considerando que unicamente se gravarán aquellas plusvalías que contabilice la empresa, y sin embargo, la preocupación de la normativa especial surge del hecho de que las tan repetidas plusvalías, van a aflorar en la contabilidad con toda su esplendor; es decir, parece existir una incongruencia entre la norma general y la especial, en el sentido de que la preocupación de esta última estaría justificado, si la primera tuviese el alcance de tratar de gravar las plusvalías reales.

Así se observa en la práctica diaria y corriente que en casos de concentración, cuando se pretende la aplicación de la normativa especial, las empresas pretenden considerar plusvalías en plenitud, mientras que si no se les aplica dicha normativa parece como si los patrimonios empresariales afectados, fuesen caracoles a los que se incordia en sus órganos más sensibles, y se encogen sobre sí mismos.

Por último vamos a citar en este apartado, el contenido del párrafo segundo del artículo 22 relativo a sociedades integrantes de una unidad económica, que como ya hemos indicado no está en vigor, o mejor dicho al Ministro de Hacienda no ha hecho uso de la autorización que en él se le concede.

Indica lo siguiente:

En caso de absorción o incorporación total o parcial de la entidad o entidades controladas, podrá integrarse en la base imponible de la sociedad controladora, en la proporción que corresponda, la diferencia en más que, en su caso, exista entre el importe en que figuren valoradas en su activo las acciones o participaciones de la controlada y el

valor desembolsado de las mismas más la parte proporcional de las reservas que tenga constituidas la entidad emisora.

4.2.2.4. Normativa actual complementaria de la determinación de la renta.

Podemos citar aquí, en este apartado, las normas relacionadas con la determinación del capital y la base liquidable y una bonificación especial de la cuota.

Las primeras se contienen en el capítulo IX del texto refundido y en síntesis son:

A efectos de este impuesto se entenderá por capital:

a) tratándose de sociedades con capital determinado, la suma de las cantidades desembolsadas por los socios a cuenta del mismo y las reservas efectivas.

b) tratándose de entidades que no tengan capital determinado, la diferencia entre el importe del activo y el de las obligaciones para un tercero, minorada, en su caso, por el saldo deudor de las cuentas de resultados.

El capital de las entidades residentes en el extranjero que — realicen negocios en España, se determinará de acuerdo con lo establecido en la letra b) del párrafo anterior, pero con exclusiva referencia al establecimiento permanente.

Quando el capital estimado de acuerdo con las normas anteriores, hubiera experimentado variaciones durante el ejercicio, se reducirá

a su estado medio, y al período de la imposición si éste fuese inferior a doce meses.

En relación con la base liquidable hay que tener en cuenta en primer lugar que es la resultante de practicar en la base imponible las reducciones establecidas en el capítulo X del texto refundido, es decir, las relativas a la Previsión para Inversiones y a la Reserva para Inversiones de exportación.

Como preámbulo de la glosa de las normas anteriores y para — centrar correctamente su alcance y significado, podemos indicar que, en nuestra época, el sistema tributario además de cumplir los objetivos — tradicionales o clásicos, es un instrumento al servicio de los fines perseguidos por la política económica del Gobierno. En efecto, la actividad financiera en los tiempos modernos tiene una amplitud, en relación con — el contenido clásico de la misma, verdaderamente evidente, y esto lleva consigo, que las medidas de política fiscal (canalizadas en dos vertientes de ingreso y gasto público) supongan una influencia en la actividad económica privada. Así en la vertiente tributaria de la política fiscal, a través de los impuestos que gravan la renta empresarial (fundamentalmente el de Sociedades); se perfilan los estímulos precisos para que las empresas orienten su actividad en orden a conseguir, no solamente ventajas para si mismas, sino también su colaboración en la consecución de los objetivos básicos de la hora actual.

Según hemos visto los dos regímenes de Previsión para Inversiones y de Reserva para Inversiones de Exportación, desde el punto de vista de la técnica tributaria, están configurados como reducciones de la — base imponible, obteniéndose por diferencia la llamada base liquidable,—

y existe otra medida que opera como bonificación en la cuota, lo que supone en definitiva, una menor cuantía para las deudas tributarias correspondientes.

La Previsión para Inversiones tiene su origen en la ley de 26 de diciembre de 1.957, y su antecedente en la ley de 20 de diciembre de 1952 sobre Previsión para renovación y ampliaciones industriales. Posteriormente se amplió su alcance con la ley 41/1964 de 11 de junio, y más tarde con carácter coyuntural por el Decreto-Ley 15/1967 de 27 de noviembre, referido al año 1968, y el Decreto-Ley 18/1971 de 1 de diciembre, - referido básicamente al período comprendido entre el día de su promulgación y el 30 de junio de 1.972.

Hay que citar en primer lugar que la Previsión para Inversiones, es un aplazamiento del pago del impuesto, si bien este aplazamiento puede ser "sine die", en cuanto que termina su vigencia en el momento de la extinción de la entidad, ya que según vimos en apartados anteriores, en caso de liquidación de la entidad el importe de la Previsión será adicionado para su gravamen a los resultados que aquella produzca.

Los aspectos que vamos a destacar del régimen de la Previsión para Inversiones cuya normativa corresponde a las disposiciones anteriormente expuestas y a la Orden de 17 de diciembre de 1.964, son los siguientes:

La base imponible se reducirá en las cantidades que las entidades, cualquiera que sea la actividad a que se dediquen, destinen de sus beneficios a la Previsión para Inversiones.

La reducción expuesta, se aplicará a las dotaciones que en cada ejercicio se hagan a la indicada previsión hasta el límite del 50% de la parte del beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución y siempre que el beneficio declarado por la entidad no sea inferior al 6% de su capital determinado conforme al artículo 31.

El límite del 50% podrá elevarse hasta un 75% en las condiciones y con el alcance que el Ministerio de Hacienda determine, cuando se trate de sociedades anónimas que, al ampliar su capital, concedan a sus empleados y obreros el 10% al menos de los títulos emitidos y siempre - que aquellos, efectivamente, los suscriban.

El límite del 6% no será aplicable a las entidades acogidas a la ley sobre Regularización de Balances.

No serán de aplicación las limitaciones anteriores a las asignaciones a la Previsión para Inversiones de los beneficios procedentes - de la enajenación de elementos materiales del activo fijo, y de las plus valías que se pongan de manifiesto como consecuencia de indemnizaciones de seguro percibidas por siniestros sufridos en los mencionados elementos.

A efectos de esta reducción solo se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas expresas de la entidad, excluidas las de carácter legal, sea durante el ejercicio, sea con cargo a la cuenta de resultados correspondiente, y siempre que exista, al respecto, el oportuno acuerdo formal de asignación adoptado por los socios al llevar a cabo la aprobación del balance y cuenta de resultados del ejercicio de que se trate.

Esta norma, será aplicable incluso cuando, haciendo uso de lo dispuesto sobre beneficios en enajenación o plusvalías procedentes de in demnizaciones indicado anteriormente, se hayan realizado dotaciones a la Previsión con beneficios procedentes de enajenaciones y plusvalías, las cuales no alterarán la consideración que corresponda a los restantes beneficios del ejercicio.

La reducción que estamos comentando es incompatible con las — exenciones y bonificaciones que, en virtud de otras disposiciones legales, puedan corresponder al beneficio o parte de él, precisamente por razón de su aplicación a inversiones, excepto con las asignaciones a la Reserva — para Inversiones de Exportación.

Las asignaciones a la Previsión para Inversiones habrán de figurar en el pasivo de los balances con absoluta separación y título apropiado.

El importe de las cantidades destinadas a esta previsión deberá quedar materializada, dentro del ejercicio en que sea aprobado el balance correspondiente en la forma que indica la ley y de esta materialización se podrá disponer para la adquisición efectiva, que habrá de aprobarse documentalmente ante la Administración en forma fehaciente, de elementos materiales de activo fijo que tengan relación directa con la actividad de la empresa. La ley enumera una relación particular de bienes incluidos y excluidos de la inversión acogida a la previsión.

También se contempla otra modalidad, introducida por la ley de 1.964 que es la siguiente:

Las entidades cuyas solicitudes sean aceptadas por la Administración, podrán realizar inversiones anticipadas de futuras dotaciones a la Previsión para Inversiones, siempre que se efectúen de acuerdo con lo dispuesto en la Ley.

Las entidades interesadas vendrán obligadas a someter a la aprobación de la Administración un plan de las inversiones a realizar y de las dotaciones a la Previsión, sea con cargo a los beneficios anuales o a las plusvalías que puedan producirse por futuras enajenaciones.

Con carácter general las amortizaciones de los elementos que constituyen la inversión no se computarán como partidas deducibles, a menos que se materialice el equivalente de su importe en la forma y condiciones establecidas en la ley. También hay que tener en cuenta que el producto de la enajenación de los elementos que hayan constituido aplicación de la Previsión para Inversiones se integrará en la base imponible del ejercicio en que la enajenación hay tenido lugar, salvo que dicho producto se materialice y reinvierta en la forma y condiciones señaladas en la ley.

Por último indicaremos que la aplicación de la Previsión o de la la materialización de la misma a fines distintos de los que esta ley autoriza, o la alteración sustancial de sus cuentas representativas, determinará automáticamente la integración en la base imponible del ejercicio en que se realice de las cantidades indebidamente dispuestas o aplicadas.

En relación con la Reserva para Inversiones de Exportación que tiene su origen en la Ley 41/1.964, está regulada en el texto refundido y reglamentada por la orden de 25 de junio de 1965 y la de 22 de enero

de 1.969, destacamos lo siguiente:

La base imponible de las entidades que desarrollan las actividades de exportación reglamentariamente determinadas y de aquellas a las que se haya otorgado la "carta de exportador" de primera categoría, se reducirá en la cantidad que destinen de sus beneficios a la Reserva para Inversiones de Exportación.

Cuando las entidades desarrollen además otras actividades a las que no alcancen los beneficios de esta Reserva, la reducción quedará limitada a las dotaciones procedentes de rendimientos obtenidos en las actividades reglamentariamente señaladas o en aquellas precisadas específicamente en la concesión de la "Carta de exportador".

La reducción se aplicará a las dotaciones de cada ejercicio — hasta el límite del 30% del beneficio obtenido, que se ampliará hasta el 50%, cuando se trate de entidades que solo ejerzan actividades protegidas puramente comerciales. Si las actividades incluidas en la "Carta de exportador" figurasen además entre las señaladas reglamentariamente a efectos de la Reserva, los referidos límites se elevarán al 40 y al 60%, respectivamente.

En ningún caso, la reducción será superior a los beneficios declarados por la entidad a efectos de este impuesto.

Las asignaciones a esta reserva no requerirán materialización, pero habrán de aplicarse dentro de los dos ejercicios siguientes al de su dotación. La parte no aplicada se integrará en los resultados del primer ejercicio que se cierre con posterioridad.

Reglamentariamente está regulado el régimen de aplicación de las disponibilidades.

La Reserva para Inversiones de Exportación será compatible con la Previsión para Inversiones a cuyo régimen queda asimilada y en consecuencia, le serán aplicables las normas contenidas en los artículos, 37 y 43 a 49 de la ley del texto refundido, que hemos glosado anteriormente sobre incompatibilidades con otras exenciones o bonificaciones y sobre inversiones anticipadas, contabilización, amortizaciones, productos de la enajenación, aplicación a fines distintos de los propios de la Reserva e integración en la base del impuesto en caso de liquidación.

En relación con la medida configurada como bonificación en la cuota glosamos lo siguiente del artículo 54 de la ley:

Se bonificará en el 90% de la parte de cuota que corresponda a los beneficios que las entidades destinen e inviertan:

a) en la construcción de "Viviendas de protección oficial" siempre que sean destinadas exclusivamente a su personal.

b) en la suscripción de obligaciones emitidas por el Instituto Nacional de la Vivienda, o por entidades constructoras autorizadas por el mismo, cuya finalidad sea la construcción de "Viviendas de protección oficial" y

c) en la suscripción de obligaciones emitidas por promotores de "Viviendas de protección oficial" para su explotación en forma de arriendo, cuando sea autorizada la emisión por el Ministerio de la Vivienda y también con carácter especial, por el de Hacienda. Será sometido a

gravámen, en su 90%, el producto de la enajenación de los referidos valores no aplicado a idéntica finalidad si entre la suscripción y la venta no hubiesen transcurrido cinco años. Lo anteriormente establecido no será de aplicación en los casos de amortización de títulos con arreglo al cuadro previsto en su emisión.

El anterior precepto ha sido reglamentado por el Decreto de 16 de octubre de 1.969.

Esta bonificación tiene su origen en el artículo 103 de la ley 41/1964 de 11 de junio y sus antecedentes se remontan al artículo 14 de la ley de 15 de julio de 1.954.

4.2.3. Los impuestos sobre rentas empresariales de sujetos con forma jurídica individual.

Ya señalamos en el punto 4.2.1. que nuestro sistema tributario actual, presenta dos impuestos generales sobre la Renta: a) el ya analizado sobre Sociedades y demás Entidades Jurídicas; b) sobre Personas Físicas. Es decir, según la naturaleza del titular de la renta, se distinguen los dos impuestos anteriores.

En el seno de este último y dada la peculiaridad actual de nuestro sistema los impuestos a cuenta juegan un papel muy importante, y desde el punto de vista de la determinación de la base imponible, en nuestro caso de la renta empresarial, fundamental.

Pues bien, imaginemos la realización de una actividad empresarial, efectuada por una persona física, es decir, con forma jurídica de persona física. El impuesto que incide sobre ella, concretamente sobre -

la renta empresarial, es generalmente el impuesto sobre actividades y be neficios comerciales e industriales, abreviadamente impuesto industrial; por otro lado, si la actividad realizada es de tipo agrario o ganadero, tendremos la contribución territorial rústica y pecuaria.

En el seno de estos impuestos son medidas las rentas empresaria les y después son trasplantadas al impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas.

4.2.3.1. Aspectos específicos.

El impuesto industrial fué creado por la ley de 26 de diciem— bre de 1.957 y actualmente se sigue fundamentalmente por el texto refun— dido de la ley del impuesto aprobada por Decreto 3.313/1966 de 29 de di— ciembre.

Este impuesto tiene dos formas: a) Cuota fija o de licencia. - b) Cuota de Beneficios. La que a nosotros nos interesa es la segunda, no obstante, como ambas están íntimamente ligadas, citaremos que en la pri— mera se origina el hecho imponible por el mero ejercicio de cualquier ac tividad extractiva, fabril, artesana, de la construcción, comercial y de servicio, por cuenta propia o en comisión, no exceptuada expresamente y hallese o no clasificada en las tarifas del impuesto. Los conceptos gé nericos de las actividades y de sus facultades se determinarán reglamenta— riamente.

Como hemos indicado, el impuesto industrial en su modalidad de Cuota de Beneficios, constituye un impuesto a cuenta del General sobre — la Renta de las Personas Físicas y su hecho imponible se origina median— te el ejercicio, por personas físicas, de cualquier actividad sujeta a —

gravámen en la cuota de licencia y cuya finalidad consista en la obtención de beneficios.

Excepcionalmente limitarán su tributación en este impuesto a - la cuota de Licencia, aquellas actividades ejercidas por personas físicas cuyas cuotas en dicha forma del impuesto no excedan de 1.500 ptas. anuales siempre que, además, su volúmen de operaciones no sea superior a la cifra de 300.000 ptas. anuales,

El Ministerio de Hacienda oída la Organización Sindical, podría modificar, atendidas las circunstancias económicas, el ámbito de aplicación efectivo de este impuesto, mediante la variación de los límites indicados.

Al efecto de delimitar el hecho imponible en esta forma del Im puesto, se entenderá que se ejerce una determinada actividad sujeta a la misma, cuando las operaciones que la integren cierren un ciclo mercantil determinando resultados económicos.

Constituye la base imponible en la Cuota de Beneficios los ren dimientos ciertos o estimados, de cada actividad sujeta a tributación y obtenidos en el período de la imposición.

Para la determinación de los rendimientos indicados se deducirán de los ingresos brutos de la actividad obtenidos durante el período de la imposición, el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquéllos, los de administración, conservación y reparación de los bie nes de que los ingresos procedan y los de seguro de dichos bienes y de - sus productos.

En particular se observarán para la estimación de los rendimientos las normas contenidas en los artículos 30 al 34 del texto refundido.

Si nos fijamos, el concepto de base imponible, es formalmente similar al caso del impuesto sobre Sociedades, sin embargo, es evidente que en el fondo se trata de dos tipos de bases totalmente diferentes. En este último impuesto nos encontramos con un tributo personal, se trata de gravar la renta de la entidad; en el caso de la cuota de Beneficios que nos ocupa, se trata de un impuesto real o de producto, se trata de gravar la renta generada en una actividad.

Las similitudes formales proceden del hecho de que la tarifa tercera de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, vigente hasta la reforma de 1.957, acogía como sujetos pasivos, a los que a partir de dicha reforma se integraron, por un lado en el impuesto sobre sociedades y por otro, en líneas generales, en el impuesto industrial: Cuota de Beneficios.

Inmediatamente el propio texto refundido de este último tributo, nos hace ver la diferencia señalada al concretar que no se computarán, en ningún caso, para determinar la base imponible, los ingresos provenientes de plusvalías e inversiones de tipo patrimonial y resultados de operaciones o actos que no tengan tributarmente la consideración de actividades o hechos gravados por la cuota de Licencia.

Las normas particulares relativas a los ingresos y gastos, -- siempre referidas a la actividad, son similares a las descritas en el caso del impuesto sobre la Renta de Sociedades, teniendo en cuenta además,

la naturaleza jurídica del titular del impuesto que comentamos, por lo -
que no vamos a repetirlas ahora.

Los regímenes aplicables para la determinación de la base imponible son regulados en el capítulo VI del texto refundido y son los siguientes: a) estimación directa; b) estimación objetiva; c) estimación - por Jurados.

Es fundamental en este impuesto el régimen de estimación objetiva por lo que vamos a referirnos a él en primer lugar.

Este régimen se aplicará con carácter general y se presumirá - aceptado por todos los contribuyentes que no renuncien expresamente al mismo.

El Gobierno, por Decreto acordado en Consejo de Ministros, a - propuesta del de Hacienda, podrá disponer la aplicación obligatoria del régimen de estimación objetiva a las actividades que específicamente determine.

Por otro lado, el Ministro de Hacienda podrá disponer, de acuerdo con normas objetivas y con la antelación debida, la exclusión del régimen de evaluación global de los sujetos pasivos que ejerzan determinadas actividades o superen en ellas cierta cifra de capital o de volumen de operaciones. Se trata en este caso, de la misma norma ya glosada en el apartado 4.2.2.1. al tratar de las sociedades.

En definitiva, en el régimen de estimación objetiva, la determinación de las bases se realizará por el sistema de evaluación global para cada una de las actividades sometidas a gravamen mediante los oportunos estudios económicos.

La evaluación global de cada actividad podrá comprender la totalidad de sus rendimientos, incluidos en todo caso los de las personas y entidades que hubiesen renunciado a la misma, así como, cuando se estime preciso, los de las no sujetas o exentas siempre que ejerzan dicha actividad. Del rendimiento global así estimado se deducirá la parte que corresponda a las personas y entidades no sujetas y exentas, y el resto se imputará a cada persona o entidad, según las normas aprobadas para la correspondiente asignación individual, aunque únicamente constituirá base imponible en este impuesto la que se asigne a las personas físicas sujetas que no hubieren renunciado a la evaluación global.

Las evaluaciones globales se efectuarán por Juntas Mixtas de representantes de la Administración Tributaria y de los contribuyentes y subsidiariamente por el Jurado Tributario. Las evaluaciones globales tendrán por lo general, ámbito provincial.

La imputación individual del beneficio global se efectuará mediante índices básicos y de corrección aprobados por las Juntas respectivas a propuesta de los representantes de los contribuyentes.

La aprobación de la propuesta requerirá el pronunciamiento favorable, por mayoría de los componentes de la Junta. En caso de discordancia o cuando la propuesta de los representantes de los contribuyentes no fuese unánime, los mencionados índices se determinarán por los representantes de la Administración.

La cifra imputada individualmente a cada sujeto pasivo por la Junta respectiva, de acuerdo con las normas de distribución aprobadas en la misma, constituirá, por lo general, la base imponible en la cuota de

beneficios, sin que sobre su importe pueda efectuarse incremento o mino-
ración alguna. El artículo 44 del texto refundido señala las excepciones
a la citada norma general.

Contra las bases imponibles estimadas en régimen de evaluación
global podrán interponerse los siguientes recursos:

a) por aplicación indebida de las reglas de distribución del be-
neficio global aprobadas en las juntas.

b) por agravio comparativo fundamentadas solamente en la compa-
ración de la cifra asignada al recurrente con la de otro u otros contri-
buyentes evaluados en la misma Junta.

c) de agravio absoluto, que se fundamentarán únicamente en que
la base imputada individualmente por una Junta es superior a la que re-
sultaría por aplicación estricta de las normas reguladoras de la determi-
nación de la base imponible en régimen de estimación directa.

La normativa reglamentaria del impuesto y especialmente de las
evaluaciones globales, está contenida fundamentalmente en la instrucción
provisional aprobada por Orden de fecha 9 de febrero de 1.958, con las -
modificaciones introducidas por la Orden de 22 de enero de 1.959, donde
se contienen las reglas específicas a que han de someterse las evaluacio-
nes globales.

Hay que destacar por último, en relación con este régimen de -
estimación objetiva, que es el que aplica realmente a la casi la totali-
dad del censo de contribuyentes.

En el régimen de estimación directa, las bases imponibles se determinarán de acuerdo con la contabilidad contribuyente llevada en forma reglamentaria. La estimación del rendimiento imputado por las juntas de evaluación global a los contribuyentes que hayan renunciado al régimen de estimación objetiva no se tomará en cuenta para la determinación de la base en el de estimación directa, salvo en el caso que indicamos a continuación.

Cuando exista omisión o falseamiento en cuentas de una operación por parte de un contribuyente que haya optado por el régimen de estimación directa, la base imponible que hubiere de ser fijada en dicho régimen no podrá ser inferior a la que resultaría en el de estimación objetiva.

En relación con el régimen de estimación por Jurados, hay que destacar que es subsidiario de los dos anteriores y su aplicación se concreta en la sección cuarta del capítulo VI del texto refundido.

También le son de aplicación a estos contribuyentes los regímenes de Previsión para Inversiones y Reserva para Inversiones de Exportación, citados para las sociedades.

En relación con la Contribución Rústica y Pecuaria, hay que señalar que su normativa básica está constituida por el texto refundido — aprobado por Decreto de 23 de julio de 1.966.

El hecho imponible en la contribución se origina:

a) por la percepción, devengo o susceptibilidad de obtención — de los rendimientos de los bienes, derechos y actividades calificados —

tributariamente de naturaleza rústica o pecuaria.

b) por la utilización, goce o posesión de los bienes que produzcan o puedan producir los expresados rendimientos.

La ley del texto refundido señala en su artículo 3 los bienes y derechos que a efectos tributarios tienen naturaleza rústica o pecuaria.

También se concreta, que a efectos de la debida delimitación del hecho imponible, no tendrán la consideración de bienes de naturaleza rústica los gravados en la contribución territorial Urbana.

La contribución que comentamos comprende una cuota fija y una cuota proporcional, con arreglo a lo prevenido en los títulos I y II del texto refundido, respectivamente.

En relación con la cuota fija destacamos lo siguiente:

Gravará las rentas reales o potenciales que correspondan a la propiedad o posesión de los bienes y derechos calificados tributariamente de naturaleza rústica y pecuaria o al mero ejercicio de actividades agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas.

La base imponible será el producto líquido de la tierra, y el rendimiento de la ganadería, estimados con arreglo a las normas del propio texto refundido. En particular, la base imponible comprenderá la suma de las cantidades siguientes:

a) la que en concepto de renta corresponde al propietario de la tierra acrecida en el interés de los capitales invertidos anualmente en el cultivo.

b) la que en concepto de beneficio corresponda al que cultiva la tierra.

c) la que en concepto de beneficio y de interés de los capitales invertidos anualmente en la explotación pecuaria corresponda al sujeto pasivo del tributo.

La base imponible de cada parcela catastral será la resultante de aplicar a la misma los productos o rendimientos líquidos que se calculen para hectarea de cada uno de los cultivos o aprovechamientos en cada una de las intensidades productivas que se reconozcan en un término municipal, comarca o zona.

Para la determinación de las bases imponibles de la cuota fija se aplicarán los módulos de estimación que como media se obtengan de los que hayan prevalecido en los cinco años anteriores en la cuota proporcional.

La base imponible en las parcelas dedicadas a explotaciones forestales con ciclo de producción superior al año se fijará en el cociente que resulte de dividir los rendimientos totales a obtener en su ciclo de producción, calculados según los módulos que hayan prevalecido en el último quinquenio, por el número de años que integran el citado ciclo.

En la base imponible para las fincas rústicas, se incluirán en su caso, las rentas reales o potenciales del ganado dependiente de las mismas, con arreglo a la capacidad productiva de las parcelas integrantes en aquella.

La base imponible de la actividad ganadera independiente se fi

jará en función del rendimiento neto presunto por año y cabeza, sirviéndose de la media de los módulos de estimación que hayan prevalecido en los cinco años anteriores.

Cada cinco años rectificarán las bases imponibles de la cuota fija.

En relación con la cuota proporcional destacamos lo siguiente:

Tributarán por esta cuota los rendimientos de:

a) las explotaciones agrícolas y forestales cuando su base imponible en la cuota fija sea superior a 100.000 ptas.

b) las explotaciones ganaderas y mixtas cuando igualmente, su base imponible en la cuota fija sea superior a 100.000 ptas.

Se considerará como una sola explotación el conjunto de cabezas de ganado o cualquier extensión de terreno, aunque esté compuesto por varias parcelas, lindes o no entre sí, siempre que uno y otras constituyan una unidad orgánica que en forma técnicamente autónoma, tenga por objeto la producción ganadera, agrícola o forestal, cuyos riesgos se asuman por la persona o entidad que las realiza.

Cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria sea una sociedad o entidad jurídica sometida al impuesto sobre la Renta de Sociedades, limitará su tributación en la Contribución, a la cuota fija, cualquiera que fuese la cuantía de su base imponible.

La base imponible de la cuota proporcional sobre los rendimientos de las explotaciones, se determinará deduciendo de la suma de los in

gresos brutos que se consideren obtenidos por aquellas en el período impositivo, el importe de los gastos necesarios para su obtención y los de conservación y seguro de dichos bienes y de sus productos.

Se considerarán como ingresos brutos los obtenidos de terrenos cultivados, arboles, arbustos, prados, gastos y vegetación espontánea, los productos del ganado de renta, del agua para riegos, los de la caza y demás derivados del suelo, que no tengan carácter minero.

Se computarán en especial, como gastos, los intereses de los capitales ajenos empleados en la explotación, el importe de la amortización de los instrumentos de producción, los gastos de conservación de todos los bienes que integran la explotación y las instalaciones, las retribuciones satisfechas por trabajos de dirección o administración, los arbitrios y recargos que graven los bienes y sus productos, las cantidades destinadas a la amortización y conservación de las viviendas construídas para sus trabajadores y, si se tratase de fincas arrendadas, el cánón efectivamente satisfecho por el arriendo.

La estimación de la base imponible podrá realizarse en régimen de: a) estimación objetiva, según módulos de rendimiento, establecidos para cada comarca o zona de ella por Juntas mixtas constituidas por número igual de funcionarios y de contribuyentes sometidos a la cuota proporcional, o en su defecto por el Jurado Tributario.

b) estimación directa, deducida única y exclusivamente de contabilidad elemental llevada en forma reglamentaria y subsidiariamente, mediante estimación por el Jurado Tributario.

La estimación objetiva se aplicará con carácter general y se presumirá aceptada por todos los contribuyentes que no renuncien expresamente a ella en la forma y en el tiempo que reglamentariamente se señalen. Para obtener la base imponible se aplicarán los módulos e índices aprobados para cada explotación, en función de sus características, y — contra estas bases así fijadas, los contribuyentes podrán interponer ante los Jurados Tributarios los siguientes recursos: a) de agravio comparativo; b) por aplicación indebida de las normas aprobadas por las Juntas Mixtas; c) de agravio absoluto cuando no existan pruebas suficientes.

Los sujetos pasivos de la cuota proporcional tendrán derecho a que se les deduzcan en las bases imponibles que les sean fijadas, el importe de las pérdidas, debidamente comprobadas, experimentadas en sus explotaciones. Esta deducción se efectuará dentro de los cinco ejercicios siguientes a aquel en que se produjeron las pérdidas y siempre que no hayan sido compensadas en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio en que se produjeron.

Por último, señalaremos que la ley contiene normas específicas para determinar la base liquidable concediendo ciertas reducciones por — varias causas tales como, la conversión de secano en regadío; la concentración parcelaria o en materia de inversiones y gastos de investigación.

Por último vamos a indicar que la ley 60/1969 de 30 de junio — autoriza al Ministro de Hacienda para excluir del régimen de estimación objetiva en la Cuota proporcional a las explotaciones cuya base imponible por cuota fija supere el límite de 400.000 Ptas. en virtud de la cual y por orden de 23 de julio de 1.969 se ha acordado la aplicación integral del régimen de estimación directa a las mismas a partir del 1 de enero de 1.970.

4.3. PECULIARIDADES PRINCIPALES DE LOS MODELOS EXTRANJEROS.

Ya apuntamos en su momento que la fiscalidad, es un fenómeno — esencialmente dinámico y cambiante. A lo largo del tiempo los distintos países nos ofrecen ejemplos concretos de la afirmación anterior, a través de la modificación de los sistemas tributarios y en los impuestos — que la forman; se trata en cada momento de disponer de aquellas normas — que mejor sirven para el cumplimiento de los fines asignados a la fiscalidad.

En los últimos años, además se nos ofrece en Europa un fenómeno peculiar, derivado del proceso supranacional de integración. Así los efectos de la Comunidad Económica Europea, se manifiestan en múltiples — campos o aspectos y uno de ellos, el fiscal.

Son suficientemente conocidos los esfuerzos que en el seno de la C.E.E. se están realizando para conseguir los objetivos comunitarios en este campo.

Por otro lado, distintos países estudian sus sistemas fiscales y realizan informes para su mejor conocimiento y preparación de las propuestas de perfeccionamiento de los mismos. Tenemos en los últimos años por ejemplo, el Informe Kaldor para la India, o el Informe Musgrave para Colombia.

En estos informes, naturalmente, tienen gran importancia las — características específicas del país a que se refieren, sin embargo, en cierto modo presentan unas ideas o directrices que pueden tener validez en casos distintos de los que específicamente les originaron.

En esta línea de Informes sobre los sistemas tributarios de — países concretos, destaca en los últimos años el realizado en Canadá. El denominado Informe Carter, de extraordinaria importancia, no solamente — para Canadá, sino para cualquier país del mundo occidental.

Por todo ello, vamos a referirnos a continuación a los aspectos básicos de la medición fiscal de la renta empresarial en los países de la C.E.E. y en Canadá, en este último caso con el estudio del contenido del informe Carter.

Además en el primer apartado incluimos también a E.E.U.U.

Como Indica Pierre Beandoux, en L'Expansion, febrero de 1972, — en un artículo sobre la Europa Fiscal, en materia de armonización fiscal, no puede descuidarse el tema de las bases imponibles y concretamente al tratar del impuesto sobre Sociedades, del beneficio gravable. Las sociedades europeas disponen de diversos medios para minimizar el impuesto sobre sus beneficios. En Francia y Gran Bretaña, por ejemplo, a través de los sistemas de amortizaciones; en Alemania e Italia, gracias a las provisiones para jubilados y salidas del personal.

También muy acertadamente señala Beandoux, una idea, que en — ocasiones se olvida y sin embargo tiene gran transcendencia. En materia fiscal conviene distinguir, los textos legales, las disposiciones reglamentarias y la aplicación efectiva de las normas. Es decir, que la armonización no debe consistir únicamente en procesos de carácter formal, si no afrontar sus problemas con todas las consecuencias.

4.3.1. EN LA C.E.E. y en E.E.U.U.

En la C.E.E. el primer documento fundamental en materia fis—

cal, es el denominado Informe Neumark de 1.962. Se trata del Informe del Comité Fiscal y Financiero de la C.E.E. presidido por Fritz Neumark.

Con posterioridad han ido surgiendo nuevos informes, estudios, directrices, propuestas y actuaciones diversas de los distintos órganos de las C.E.E. Así tenemos la Comunicación de la Comisión al Consejo del 26 de junio de 1.967, que contiene un programa de armonización de los impuestos directos; en este programa, destacamos a los fines de nuestro estudio, uno de los objetivos concretos: acercamiento de la base imponible en el impuesto sobre el beneficio de las empresas, previendo a largo plazo, y tendiendo a sentar una definición y un método de cálculo común de la citada base y concretamente para las amortizaciones, deberán ser observadas normas prefijadas sobre su procedencia, método de cálculo y obligatoriedad; y en relación con las plusvalías realizadas en el curso del ejercicio, se deberá definir una reglamentación precisa sobre el tratamiento fiscal a aplicar, método a adoptar para las provisiones y constitución de reservas.

También se programa el acercamiento del tratamiento fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales, a la fusión y liquidación de sociedades.

En el estudio de la materia que nos ocupa, hay que destacar, - el informe del Grupo de Trabajo nº 4, creado a fin de examinar determinadas características de los impuestos que gravan los beneficios de las empresas. Este documento fue publicado por la revista Economía Financiera Española (115).

(115) Economía Financiera Española. Revista del Instituto de Estudios Fiscales nº 15 y 16. 1.966.

El documento realiza el estudio de determinadas cuestiones relativas a la determinación de las bases imponibles, concretamente el régimen de amortizaciones y las medidas especiales tendentes a favorecer las inversiones, el régimen de evaluaciones de stocks, plusvalías y compensación de pérdidas.

Como vemos elige aquellos puntos más problemáticos y en los que la versatilidad de soluciones puede perjudicar la armonización fiscal.

En esta línea de estudio de cuestiones específicas sobre la base imponible, tenemos la Comunicación de la Comisión al Consejo del 26 de junio de 1.967 sobre materia de Amortizaciones; y con posterioridad, las propuestas de directrices presentadas por la Comisión al Consejo el 15 de enero de 1.969, sobre régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones y aportaciones de activo, entre sociedades de Estados miembros diferentes y sobre régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, publicadas en Economía Financiera Española (116).

Pues bien, partiendo del análisis del contenido de los documentos citados, de la ponencia sobre armonización del Impuesto sobre Sociedades en la C.E.E. en las Jornadas de Estudio del Cuerpo de Intendentes de Hacienda en 1.970, a cargo de Manuel Lagares Calvo (117), de la comunicación sobre Normas de armonización relativas al régimen de amortizaciones, a las citadas Jornadas por el autor (118), de la obra de Pierre

(116) Economía Financiera Española nº 28. 1.969.

(117) Lagares, M.- La Armonización del Impuesto sobre Sociedades en la C.E.E. Jornadas Estudio Intendentes de Hacienda 1970. Editada por este Cuerpo como documento de trabajo, y también una síntesis de la misma en el nº 6/7 1970 de la revista Hacienda Pública Española.

Fontaneau, Fiscalité Européenne (119), se analizan a continuación los aspectos básicos de la medición fiscal de la renta empresarial en la C.E.E.

Además se han incorporado los aspectos relativos a Inglaterra, Irlanda, Dinamarca y Estados Unidos de Norteamérica, tomando como fuente de información, cuando ha sido posible, los propios textos fiscales de —dichos países y en particular, la publicación European Taxation Supplementary Service del I.B.F.D. de Amsterdam, así como los trabajos de los Intendentes de Hacienda José María Fernández Pirla y Ricardo Pedreira sobre E.E.U.U. (120) y Laurentino Ruiz Gómez sobre Inglaterra (121).

En la C.E. y E.E.U.U. el hecho imponible en el impuesto sobre la renta o en los específicos sobre la renta de Sociedades o bien en los impuestos de producto o reales que gravan el beneficio de las empresas, es precisamente la citada renta o beneficio.

En principio en todos ellos se grava la renta total o el beneficio total, definido en esencia como la diferencia entre los ingresos —totales de la persona o entidad y los gastos necesarios para obtener aquellos ingresos.

Para determinar esa renta o beneficio, en unos casos se procede a concretar la diferencia citada directamente, y en otros se aplica un —

- (118) Carrion, F.J.— Normas de armonización relativas al régimen de amortizaciones. Jornadas Estudio Intendentes de Hacienda 1970. También puede verse en Boletín Estudios Económicos de Deusto. Agosto 1.969.
- (119) Fontaneau, P.— Fiscalité Européenne. Les Cahiers Fiscaux Européennes. París.
- (120) Fernández Pirla, J. y Pedreira, R.— La Tributación del Beneficio de la Empresa en el Sistema Fiscal Norteamericano. Mutualidad Intendentes de Hacienda.
- (121) Gómez Ruiz, L. Sistemas de Amortización y desgravación de inversiones en Inglaterra. Mutualidad Intendentes de Hacienda.

procedimiento distinto cual es concretar la diferencia entre los valores del neto patrimonial a finales y principio del ejercicio, con las correcciones pertinentes por incorporación de capitales y retirada de los mismos o de los propios beneficios. Tal es el caso de Francia y Alemania. En algunos casos se emplea un método mixto.

En definitiva se trata de aplicar o bien el modelo dinámico o el estático - comparativo.

La determinación de la base imponible se realiza con carácter general por el régimen de estimación directa, es decir, de acuerdo con la contabilidad de los sujetos pasivos, sin perjuicio de que en ciertos casos, algunas partidas sean estimadas objetivamente, a forfait o tanto al zado, o por ciertos organismos competentes.

Ahora bien, en la definición inicial de la base imponible, no se encuentran diferencias esenciales entre los distintos países, ya que en definitiva todos ellos tratan de gravar la renta o beneficio, por ello, lo importante es deslindar en cada caso, los componentes que se consideren a efectos fiscales como integrantes del beneficio o renta.

Por ello, como indicamos anteriormente, vamos a centrar nuestra atención en puntos concretos, donde la problemática aparece con carácter variado y heterogéneo.

Así en primer lugar nos referiremos a las plusvalías.

En Alemania, el cómputo de la renta gravable se efectúa, en principio, mediante comparaciones entre los balances de cierre y principios del ejercicio. Los elementos del activo inmovilizado deben figurar en el balance por el valor más aproximado a sus precios de adquisición →

o fabricados disminuidos de sus amortizaciones. Ahora bien, si en la fecha del balance el "valor parcial" de un elemento es inferior a la cifra así calculada, puede inscribirse este elemento por el citado valor. Por valor parcial, hay que entender la suma que un comprador del conjunto de la empresa consagraria a un bien individualizado de la misma en el marco de su precio de adquisición total y suponiendo que haya adquirido la empresa para continuar la explotación.

Las normas sobre sujeción de plusvalías y minusvalías se resumen a continuación.

Plusvalías y minusvalías no realizadas. En general, no se admiten las meras revalorizaciones contables mientras no hayan sido realizadas, aún cuando respondan a un auténtico incremento de valor de los bienes en el mercado. Sin embargo, si se admiten las mismas valías no realizadas, con ciertos límites. Estos suelen venir dados por la diferencia entre el valor contable y el valor parcial del elemento de activo en cuestión.

Plusvalías y minusvalías realizadas voluntariamente. Se computan a efectos de la base imponible. El importe de las mismas es igual a la diferencia entre el valor contable y el de enajenación.

Plusvalías y minusvalías realizadas a consecuencia de fuerza mayor o medidas administrativas. En este caso pueden quedar exentas si son reinvertidas en ciertos plazos. El montante de la plusvalía reinvertida se afecta a la amortización de los bienes adquiridos.

En Bélgica el régimen de las plusvalías y minusvalías es diferente que en Alemania, pues en algunos casos se computan los valores nomina

les y en otros, se corrigen los mismos a través de coeficientes; además, las plusvalías no realizadas se computan en principio, mientras las minusvalías solo en el caso de que las disminuciones de precios no sean pasajeras. Podemos distinguir los siguientes casos:

Plusvalías y minusvalías realizadas voluntariamente. En general se computan en la base imponible. No obstante, en el caso de plusvalías, si el elemento cuya enajenación origina la misma estaba en poder de la sociedad por más de cinco años, para calcular el importe de la plusvalía se somete previamente el precio de adquisición a una revalorización de acuerdo con los índices de depreciación monetaria. Además, la plusvalía así computada puede quedar exenta hasta sus $4/5$ si se reinvierte el precio de enajenación en ciertos plazos. También existen normas específicas para plusvalías correspondientes a títulos-valores.

En el caso de plusvalías y minusvalías realizadas con ocasión de siniestros o actuaciones administrativas, también son computadas en la base imponible, salvo que se reinviertan en determinadas condiciones.

En Francia, las plusvalías no realizadas no son objeto de gravamen, salvo que se distribuyan a los socios previa incorporación al capital. Las minusvalías no realizadas pueden, sin embargo, ser deducidas en la cotización de valores en cartera: entre las fechas de apertura y cierre del balance. Las plusvalías realizadas se gravan por su valor nominal, al tipo normal del impuesto, salvo que estén acogidas a la exención que se establece en determinados supuestos de reinversión. Las minusvalías realizadas siempre se deducen de la base del tributo. Está prevista la entrada en vigor de normas especiales en relación a las plusvalías originadas en la enajenación de elementos patrimoniales de empresas que cesen

en sus actividades y, además, existen reglas específicas para el cómputo y gravámen de las plusvalías originadas por la enajenación de títulos de ciertas sociedades, especialmente protegidas en atención a finalidades de política de desarrollo.

Italia sujeta a gravámen las plusvalías, aunque no hayan sido realizadas, bastando para ello que el aumento de valor se haya inscrito en el balance o se haya distribuido a los socios.

Las minusvalías son deducibles siempre que respondan a una efectiva depreciación de los cambios en el mercado y estén contabilizadas. Las plusvalías realizadas efectivamente son computadas a efectos de la base imponible y las minusvalías realizadas también son deducibles de la base de imposición. No existen regímenes de exención para las reinversiones.

En Luxemburgo, el sistema de cómputo y gravámen de las plusvalías y minusvalías, es similar al establecido en Alemania, existiendo también en este país, idéntico régimen que en aquel para las reinversiones de plusvalías.

Holanda, grava tanto las plusvalías realizadas como las no realizadas, siempre que estas últimas se desprendan de sanos criterios, en la valoración del balance. Las minusvalías se deducen igualmente de la base imponible, cuando se han realizado o cuando se han desprendido de una adecuada valoración contable del patrimonio. El cómputo de las plusvalías y minusvalías se realiza siempre por sus valores nominales. Las plusvalías procedentes de enajenación o siniestros o casos de fuerza mayor, pueden quedar exentas, si son reinvertidas. Estas plusvalías se aplican a la amortización de los nuevos bienes.

En Inglaterra, las plusvalías a corto plazo (bienes poseídos - por menos de un año) se gravan como un componente más de la renta o beneficio; las plusvalías a largo plazo (un año o más) se gravan a un tipo - especial inferior al normal o bien, puede optarse por la posibilidad de considerar los 2/3 de la ganancia de capital como renta normal y quedar exento el 1/3 restante.

Las partidas de capital, tanto a corto como a largo plazo, se deducirán respectivamente de las ganancias de su misma clase.

En Irlanda, las ganancias de capital, pueden ser sometidas a - tributación cuando se manifiestan en la contabilidad de los sujetos pasivos.

En E.E.U.U. las ganancias y pérdidas de capital a corto plazo, (período inferior a seis meses) se incluyen como componentes de la renta normal. Respecto a los mismos conceptos pero referidos al largo plazo — existe un trato especial favorable.

Para el gravamen de estas partidas se distingue según se trate de personas físicas o jurídicas. Para las primeras tenemos dos alternativas: o bien gravar como renta normal, el 50% de las ganancias netas del capital, o bien añadir la cuota correspondiente a la renta normal, el 25% del total de la ganancia de capital.

En las personas jurídicas, en general, se aplica el segundo — procedimiento anterior; aunque también puede aplicarse el procedimiento alternativo gravando a un tipo especial reducido el 50% de la ganancia - neta de capital.

En segundo lugar, en cuanto a los regímenes de amortización y las medidas fiscales para incentivar las inversiones en los países de la C.E.E., el informe del Grupo de Trabajo nº IV, junto con otros documentos estamos comentando estimo esencial el exámen de las cuestiones siguientes: a) ¿cuáles son las disparidades existentes entre los países miembros en lo concerniente a las reglas y a la importancia de las amortizaciones fiscales propiamente dichas?

b) ¿Cuáles son las medidas fiscales para incentivar las inversiones en los países miembros?

c) ¿qué medidas de carácter fiscal han sido eventualmente tomadas por los Estados miembros para hacer frente a la debilitación del poder adquisitivo de la moneda nacional?

Respecto a esta última cuestión, el Grupo de Trabajo, examinó las diversas medidas adoptadas con posterioridad a la segunda guerra mundial, autorizando revalorizaciones de los diversos elementos de activo. Aquí, simplemente vamos a limitarnos a enunciar las disposiciones más importantes.

En Bélgica, la ley de 20 de agosto de 1.947. En Alemania la ley de 21 de agosto de 1.949. En Francia la ley de 28 de diciembre de 1.959, entre otras dictadas desde 1.946. En Italia, también diversas leyes, entre las que destaca la de 11 de febrero de 1.952. En Luxemburgo en 18 de octubre de 1.944 y la de 7 de agosto de 1.959. En los Países Bajos, por último, la ley de 29 de septiembre de 1.950.

El Grupo decidió considerar estas medidas como pertenecientes a la historia fiscal y no valver más a poner en práctica, reservándose, -

en cambio, examinar, si se presenta el caso, las nuevas disposiciones que podrían ser consideradas en este terreno.

Respecto a las materias de los apartados a y b, anteriores, el Grupo señalaba que existen multitud de cuestiones de detalle que deben ser consideradas entre las que destacan, las 10 siguientes:

1. ¿La noción fiscal de amortización sigue únicamente como regla básica la repartición de los gastos o tiene igualmente en cuenta el objetivo económico de conservación de la sustancia?

2. ¿Qué bienes pueden ser amortizados?

3. ¿Las amortizaciones anuales son dejadas a la iniciativa privada del contribuyente o son obligatorias en virtud de disposiciones fiscales?

4. ¿Qué métodos de amortización están autorizados o prescritos en el plano fiscal?

5. ¿Las amortizaciones en función del rendimiento y por agotamiento están autorizadas?

6. ¿Qué valor inicial debe servir de base a las amortizaciones fiscales?

7. ¿A partir de qué momento se puede proceder a realizar las amortizaciones fiscales?

8. ¿Siguiendo qué principios básicos son calculadas las amortizaciones anuales y en función de qué tipos o de qué duración de utiliza-

ción son amortizados los bienes determinados en los países miembros?

9. ¿Hasta qué punto es eventualmente tomada en cuenta una utilización intensiva (explotación de muchos equipos)?

10. ¿Siguiendo qué principios básicos y en qué medida es tomada en cuenta una depreciación técnica excepcional y una depreciación no debida al desgaste?

En el documento de trabajo se analizan las cuestiones de los puntos anteriores y referidas a los distintos países miembros de la C.E.E. así como las amortizaciones especiales autorizadas para inversiones determinadas o para inversiones de empresas determinadas y otras medidas fiscales para favorecer las inversiones.

A continuación se expone una síntesis de la problemática de las amortizaciones, siguiendo el estudio del autor citado con anterioridad y publicado en el Boletín de Estudios Económicos de Deusto.

En los países más significativos se distingue un tratamiento de amortizaciones corrientes, ordinarias o normales, un tratamiento de amortizaciones especiales y una serie de normas que constituyen incentivos de diversa índole al desarrollo económico.

La armonización Tributaria de los regímenes de amortización desde un punto de vista estrictamente fiscal no presentaría problemas importantes; sin embargo, es en los posibles objetivos económico-sociales generales donde surgen las causas de discrepancia entre los distintos países.

Amortizaciones ordinarias.

En estos regímenes de amortización existen varios elementos — esenciales a tener en cuenta: qué elementos pueden amortizarse, montante a amortizar, tiempo de amortización, ritmo de amortización y valor residual.

En primer lugar hay que concretar los elementos patrimoniales que pueden amortizarse.

En las legislaciones de los países de la C.E.E. se observa una extensa concordancia. En el campo de los bienes corporales, sola la reglamentación italiana es divergente por el hecho de que la misma no exige fiscalmente las amortizaciones sistemáticas relativas a viviendas que formen parte del activo inmovilizado, ni las concernientes a minas de hulla ni arenas. Sin embargo, en la amortización de canteras se observa en general, en los últimos tiempos una aproximación hacia la práctica seguida en los demás países miembros. Las disparidades más grandes, pero no — insuperables, existen en el campo de las amortizaciones de bienes económicos incorporeales o inmateriales. Alemania, Francia y Luxemburgo, están menos inclinados a admitir amortizaciones fiscales sobre el fondo de comercio que Bélgica e Italia y estos últimos y los Países Bajos, distinguen entre el adquirido y el creado por la propia empresa. Las disposiciones concernientes a la inscripción en el activo y amortización de gastos de investigación, presentan relativamente la mayor disparidad. En tanto esos gastos contribuyan a la adquisición de instalaciones, instrumentos o bienes similares, a los cuales es posible atribuir un valor intrínseco, deben en todos los Estados miembros, figurar en el activo y pueden ser objeto de amortización. Los gastos de investigación corrientes son conside

rados siempre como gastos de explotación. En Luxemburgo, Alemania, Italia y Países Bajos, los gastos de investigación pueden ser inscritos en el activo y amortizados cuando las investigaciones conducen a resultados económicamente útiles; en Italia en cambio, dicha inscripción en el activo es facultativa.

En E.E.U.U. se contiene un criterio amplio al considerar que - se permitirá como deducción por depreciación una razonable cantidad (reasonable allowance) por el agotamiento, uso y desgaste (incluyendo una razonable cantidad por obsolescencia) de los bienes usados en el negocio o de los bienes utilizados para la producción de la renta.

En segundo lugar se plantea la cuestión del montante a amorti-
zar. En este punto surge la disyuntiva de cifrar dicho montante, en el -
coste de adquisición de los elementos, tener en cuenta además, los efec-
tos de la depreciación monetaria, o en admitir como montante el coste -
de reposición o renovación.

En los países de la C.E.E. se elige el criterio del coste de adquisición, o en su caso, el valor revalorizado o regularizado para tener en cuenta los efectos de la depreciación monetaria. En todos los países miembros se comprende entre los elementos del coste de adquisición los -
gastos subsidiarios correspondientes (por ejemplo, gastos de transporte, de instalación, impuestos, etc.). En general, se aplica así mismo, el -
principio según el cual las subvenciones acordadas sin contrapartida pa-
ta tercero no forman parte del coste de adquisición o de constitución. -
En cuanto a los gastos de restauración, es decir, los gastos por repara-
ciones, que van más allá de la mera conservación en buen estado del bien de que se trate, y que por el contrario, constituyen una mejora, una ex-

tensión o modernización del bien, son por regla general, tratados como gastos de adquisición y deberán ser repartidas sobre la duración de utilización restante.

En E.E.U.U. en términos generales también se aplica el criterio del coste de adquisición. En Norteamérica se han suscitado grandes discusiones, respecto a la necesidad o conveniencia de admitir los efectos de la depreciación monetaria y sobre el criterio del valor de reposición, originando la formación de Comisiones y Comités que han estudiado el problema llegando a conclusiones en algunos casos, opuestas entre sí.

En tercer lugar se plantea la cuestión del tiempo de amortización, materia evidentemente compleja si tenemos en cuenta las diversas causas de amortización. En esta cuestión podemos distinguir tres puntos: momento a partir del cual puede amortizarse el bien, duración mínima y duración máxima de la amortización.

Esta materia es tratada con gran casuismo en los distintos países. En Alemania y Luxemburgo las amortizaciones deben efectuarse a partir de la fecha de entrega del bien. En los Países Bajos, las amortizaciones pueden ya comenzar en el momento de la demanda del bien económico. En Bélgica, Francia e Italia, las amortizaciones comienzan en el momento de la puesta en servicio.

En todos los países miembros de la C.E.E. el tiempo de amortización, es el periodo durante el cual, según la experiencia adquirida en la rama económica correspondiente, el bien económico puede ser utilizado si es convenientemente entretenido y conservado. En general, para determinados bienes, existen unas Tablas de Amortización que concretan esta cuestión.

En E.E.U.U. el Internal Revenue Service ha publicado unas Tablas de vida útil de los distintos bienes. En la introducción a las Tablas se indica el siguiente principio: los contribuyentes pueden determinar periodos de tiempo razonables para su activo depreciable en base de su experiencia, de sus condiciones particulares de trabajo y de los cambios técnicos y económicos que consideren oportunos; sin embargo, estos periodos estimados de vida útil, están sujetos a revisión por el — I.R.S.

En cuarto lugar examinamos lo relativo al ritmo de amortización. Pueden distinguirse varios tipos de problemas, como son las amortizaciones obligatorias, o no en todos los ejercicios, los métodos de amortización y la admisión o no de la obsolescencia.

En los países de la C.E.E. encontramos los siguientes aspectos dignos de ser destacados. En Alemania, Italia, Luxemburgo y los Países — Bajos, los contribuyentes tienen que realizar cada año amortizaciones. — En estos dos últimos países esta obligación figura explícitamente en la legislación fiscal; en Italia resulta de disposiciones más generales concernientes al establecimiento del balance y contenidas en el Código Civil. En Bélgica y Francia las amortizaciones fiscales no son obligatorias, distinguiéndose entre ejercicios con superávit y deficitarios.

En cuanto a los métodos de amortización autorizados en la C.E. E. resaltamos lo siguiente: en Bélgica solo se autoriza el método lineal, aunque se está considerando la posibilidad de autorizar el decreciente. En Alemania, respecto a inmuebles solo pueden aplicar el método lineal; y respecto a muebles pueden elegir también el decreciente. En Francia, — puede aplicarse, a parte del método lineal, el decreciente de tasa cons—

tante sobre valor residual variable a determinados bienes adquiridos después de 31-12-69 y teniendo una duración de utilización superior a tres años. En Italia y Luxemburgo las autoridades fiscales, solo reconocen en general el método lineal. En Países Bajos las modalidades de amortización no están prescritas. En Irlanda puede aplicarse además del método lineal, el decreciente para determinados bienes como maquinaria y equipo.

En algunos países miembros de la C.E.E. están autorizados en - casos especiales las llamadas amortizaciones en función del rendimiento y amortizaciones en función del agotamiento. En este tipo de amortizaciones el ritmo depende de la producción o de la cifra de negocio. También se consideran en algunos países, la posibilidad de aumentar el ritmo de amortización si se aplican varios turnos de producción con los equipos.

En cuanto a la toma en consideración en los países de la C.E.E. de causas técnicas excepcionales de depreciación y de obsolescencia, puede resaltarse que en mayor o menor medida en todos los países se aceptan como elementos aceleradores de la amortización. En este orden de ideas, - las posibilidades que existen en Alemania, Luxemburgo y los Países Bajos de tener en cuenta, para un alineamiento sobre la valoración parcial interna, depreciaciones no sobrevenidas aun, pero previstas en razón de un flexionamiento de la demanda o de una baja de precios, parece natural — ayude a las empresas a adaptarse a la situación económica modificada.

En Inglaterra pueden distinguirse a efectos de amortización — tres grandes grupos. En el primero, relativo a maquinaria y equipo, se - puede aplicar el método lineal y el decreciente, siendo este último el - más frecuente. También puede destacarse el régimen de Libre amortización establecido para los Development Districts. En el segundo grupo, sobre -

inmuebles y construcciones industriales, se aplica solo el método lineal. En el tercer grupo, sobre inversiones inmateriales se distinguen diversos tipos de amortización según la fecha de las inversiones.

En EE.UU. se autorizan varios métodos de amortización. En primer lugar el lineal. También el decreciente de tasa constante sobre el valor residual variable, en este caso la tasa no puede exceder del doble de la del método lineal. Otro método es el de la suma de los números digitos y en general es admisible cualquier otro ~~razonable~~, pero de tal forma, que la cantidad depreciada en los primeros dos tercios de su vida útil, no excediera a la resultante de aplicar el método lineal. Por lo que atañe a los pequeños comerciantes, existe un método especial que se denomina "additional first-year depreciation", que permite una especial reducción que consiste en añadir a la del primer año un 20% más del coste del bien que se considere.

En quinto lugar, examinamos lo relativo al valor residual. En general un elemento amortizable tendrá valor residual, cuando terminada la vida útil del mismo, pueda obtenerse por ese elemento alguna cantidad al ser enajenado o utilizado a otros fines. Por ello esa porción del valor del bien no puede ser amortizada, pudiendo ocurrir por el contrario, que el valor neto contable de un bien en el momento de su enajenación, permita la obtención de un valor superior, y la plusvalía resultante es tratada en las distintas legislaciones de forma diversa, permitiéndose su exoneración en algunos casos cuando es reinvertida o aplicándola como amortización al nuevo bien adquirido para sustituir el antiguo.

También conviene citar ahora, unas notas tomadas de la Comunicación de la Comisión al Consejo de la C.E.E. del 26-6-67 sobre esta mate-

ria en la que se contienen unas normas que sería conveniente implantar - en la C.E.E.

Tratan del punto de partida de la amortización, de los métodos y del carácter obligatorio de la amortización.

Es evidente, si se recuerda la noción económica de depreciación, que esta puede comenzar desde que la empresa se ha comprometido a adquirir un bien. En estas condiciones parece lógico que en todos los países la depreciación ocurrida en los bienes, entre su compra y recepción sea te-nida en cuenta. Además a fin de evitar la constitución de reservas exonera-das de impuestos, el montante de las amortizaciones efectuadas antes de la recepción de los bienes, no podría sobrepasar el valor de los antiguos o cantidades a cuenta entregadas. Por otro lado podría ser procedente des-de la recepción, una amortización excepcional de la depreciación ocurri-da entre la compra y la recepción para la totalidad de esta depreciación en el caso de que no haya habido entregas a cuenta del bien a recibir, o para la parte no amortizada todavía de la depreciación si la entrega a -cuenta era insuficiente. De todas maneras, la primera amortización a ad-mitir para el período imponible en el cual se sitúe el punto de partida de la amortización, debe corresponder a una amortización anual completa, - aunque ese punto de partida se sitúe al comienzo o al fin del período.

En cuanto a los métodos de amortización señala la Comunicación que se debería reconocer la posibilidad de practicar tanto la amortiza--ción proporcional como la amortización de-gresiva. No obstante, esta últi-ma no debería en principio, ser extendida a las edificaciones, salvo en casos especiales. Además, la tasa de amortización de-gresiva no debería -ser superior a dos veces y media de la tasa de la amortización lineal co-rrespondiente.

En cuanto al carácter obligatorio de la amortización, sería — oportuno para conseguir la sinceridad de los balances, para respetar las disposiciones concernientes a la reducción de pérdidas, para asegurar la unidad recomendable de presentación de los resultados de las empresas, — dar en todos los Estados miembros un cierto carácter obligatorio a la — amortización, incluso en períodos deficitarios; a estos efectos se po— dría proponer que las empresas tengan la obligación de constituir anual— mente un cierto montante de amortización, de manera que al cierre de ca— da ejercicio la suma de las amortizaciones efectivamente practicadas, no pudiese ser inferior al montante acumulado de las amortizaciones linea— les autorizadas, y la insuficiencia de amortización resultante de no res— petar esta regla no podría ser recuperada.

Amortizaciones especiales.

Anteriormente en el grupo de amortizaciones ordinarias se ha — puesto de manifiesto cómo este concepto debe recoger todas las amortiza— ciones que reúnan las características de ser expresión contable de una — depreciación o pérdida de valor efectiva, e incluso matizando todavía al— go más, puede decirse que se trata de amortizaciones con causas técni— cas y económicas ordinarias o normales.

Además de las amortizaciones anteriores, nos encontramos en — las legislaciones de los diferentes países con regulaciones de ciertos — conceptos que pueden recogerse bajo la rúbrica de amortizaciones especia— les. Entre ellas podemos distinguir dos grupos: amortizaciones que cons— tituyen depreciación efectiva y amortizaciones que no constituyen depre— ciación efectiva.

El primer subgrupo, de amortizaciones especiales efectivas puede decirse que ha sido ya tratado al referimos a las amortizaciones ordinarias, puesto que en varios momentos se ha puesto de manifiesto la toma en consideración de depreciaciones por motivos técnicos y económicos excepcionales, es decir, se ha propugnado la admisión de la obsolescencia en el cómputo de las amortizaciones ordinarias, y también, el que si una empresa tiene unas circunstancias especiales de mayor utilización de sus equipos, o está situada en un campo de actividad muy dinámico, deben admitirse las amortizaciones aplicadas de acuerdo con estos principios, — aunque sean superiores a las que en circunstancias normales podrían darse.

El segundo subgrupo, es decir, amortizaciones que no constituyen depreciación efectiva, es al que vamos a dedicar especial atención — a continuación.

Estas amortizaciones especiales, que realmente no tienen el — verdadero significado de la amortización, permiten, derogando las reglas visuales sobre la materia, que las inversiones puedan inmediatamente o en un plazo usualmente corto, ser deducidas de los beneficios. Estas amortizaciones especiales se pueden utilizar como medida selectiva y ser aplicadas solamente a ramas económicas de empresas o a inversiones determinadas. La ventaja que se obtiene de una amortización acelerada efectuada — durante los primeros años de utilización, de hecho permite retardar entre tanto el pago de los impuestos sobre los beneficios y evitar, llegado el caso, la progresividad del baremo fiscal, constituyendo un atractivo no desdeñable para las inversiones.

Respecto a los países de la C.E.E. el Grupo de Trabajo nº IV, —

estudia las amortizaciones especiales que señalamos anteriormente, con la característica general, de que el montante global de amortización no puede exceder la cifra del coste de adquisición de la inversión.

Así en Bélgica existen casos especiales para navíos y para reconstrucción de oficinas de Bancos provistos de instalaciones especiales.

En Alemania existen también normas especiales, pudiendo distinguirse varios apartados tales como: a) agricultura y selvicultura; b) viviendas destinadas a trabajadores agrícolas; c) instalaciones de depuración de aguas o de purificación del aire; d) minas de carbón y minerales; e) clínicas privadas; f) inmuebles para viviendas; g) para refugiados y perseguidos; h) Berlín Oeste; i) territorio limítrofe de la zona Este.

En Francia también pueden distinguirse varios apartados: a) Edificios industriales, situados en regiones desfavorecidas y para las cuales el consentimiento del Ministro de Hacienda ha sido obtenido; b) empresas exportadoras; c) siderurgia y minas de carbón; d) navos mercantes y de pesca; e) reinversión de plusvalías de activo; f) inmuebles, material y utillaje destinados a investigación.

En Italia, las amortizaciones normales sobre bienes de inversión nuevos, adquiridos para fines de extensión, de renovación, de construcción o de reconstrucción de una explotación, equipos o instalaciones, pueden acompañarse durante los cuatro primeros años de una amortización acelerada.

En Luxemburgo se prevé una amortización acelerada para camiones, tractores y autobuses adquiridos en nuevo estado; sin embargo, salvo excepciones, estas disposiciones no son aplicadas.

En Países Bajos, una especial amortización anticipada puede — efectuarse para ciertos bienes económicos desde la realización de un contrato de venta o de obra.

En Inglaterra existe la posibilidad de una amortización acelerada o anticipada con dos manifestaciones: a) una deducción o amortiza—ción inicial (initial allownce) o deducción global a incrementar a la deducción o amortización anual en el primer año de inversión, y b) una deducción o desgravación por inversión (investmant allowance) que viene a sumarse a las dos anteriores y que hace que el total de las deducciones admitidas a efectos fiscales, por el tiempo, sobrepasen el coste de la inversión en la cuantía de esta última "desgravación por inversión". Además existen otros regímenes especiales aplicables a ciertos sectores de la industria o empresas enclavadas en determinadas regiones, así como a las inversiones destinadas a la investigación científica.

En Irlanda también existe la posibilidad de amortización espe—cial determinados casos, así como la investment allowance de tipo inglés.

En E.E.U.U. las amortizaciones especiales están representadas por el método denominado "additional first-year depreciations", que consiste en añadir a la cuota de amortización normal del primer año, un 20% del coste de adquisición del bien que se considere. Se aplica con ciertos requisitos tales como, que el montante de la inversión no supere los 10.000 dólares y además deben darse otros requisitos: a) el bien ha de ser tangible (maquinaria o equipo); b) ser adquirido después de 31-12-57; c) tener una vida útil, a partir de la adquisición, de al menos 6 años.

La preocupación por la armonización de estas amortizaciones ha

transcendido ya a instituciones de ámbito internacional. Así, de las conclusiones del informe general presentado en el 18 Congreso internacional de Derecho Financiero y Fiscal (I.F.A.), por el Dr. Helmut Fabricius en Hamburgo 1964 (Congreso en el que se estudiaron los problemas internacionales de los impuestos sobre beneficios, los regímenes de amortización - y evaluación e incluso la revaluación de balances), entresacamos lo siguiente: Es recomendable: a) que el principio fundamental de neutralidad desde el punto de vista de la concurrencia de una amortización integral de los gastos de inversión, sea reconocido a todo contribuyente en función del uso mecánico y del envejecimiento técnico e económico; b) en este dominio unas directrices de carácter general deben ser discutidas, — puestas a punto y aprobadas en un marco internacional; c) que la necesidad del mantenimiento de la sustancia de las empresas, sea reconocido — acordando a estos efectos la posibilidad de tener en cuenta para la determinación de los beneficios los aumentos de los costes de renovación o de reemplazamiento; d) que las medidas fiscales destinadas a influenciar — las inversiones en el cuadro de una política coyuntural, sean limitadas en el tiempo y en su objeto y que esas medidas sean aprobadas en un cuadro internacional determinado; e) que las medidas destinadas a estimular ciertos sectores económicos, por razones de política social, de salud — pública, de política cultural o de política de cualquier tipo, sea limitada en lo concerniente a su objeto, su campo de aplicación territorial, las personas que pueden beneficiarse de ellas y el período en el curso — del cual esté en vigor; f) que los Estados se abstengan de tomar medidas fiscales destinadas a favorecer en un plan general las inversiones; g) que los Estados se abstengan de tomar medidas que favorezcan las inversiones en función de las exportaciones; h) que estos principios no sean anulados por unas medidas tomadas en sectores no tributarios (por ejemplo, —

por subvenciones). Por otro lado, se recoge en estas conclusiones, el principio de que los países en vías de desarrollo, deberían mantener la posibilidad de acelerar su desarrollo económico e industrialización especialmente estimulando las inversiones por el camino de las amortizaciones especiales y otras ventajas fiscales.

Otras ideas que merecen ser glosadas, son las contenidas en la ya citada varias veces, Comunicación de la Comisión al Consejo de la C.E. E. de 26-6-67, relativas a:

Las medidas consideradas como particularmente estimulantes, deberían ser objeto de consultas previas entre los Estados miembros, a saber:

1º Las que conduzcan a una aceleración de las amortizaciones en una medida no justificada por la depreciación técnica o económica y que supongan un retraso en la exigibilidad del impuesto, especialmente; una tasa de amortización degresiva que sea superior a dos veces y media de la amortización lineal correspondiente; una amortización degresiva extendida de manera general a todos los edificios; unas amortizaciones aceleradas especiales en favor de ciertos sectores económicos o en favor de los exportadores.

2º Las que conduzcan a una verdadera exoneración de beneficios especialmente; las deducciones practicadas sobre el beneficio imponible o sobre el propio impuesto en razón de las inversiones efectuadas; la amortización más allá del coste histórico.

Sería (termina indicando esta Comunicación) en efecto inoportuno, que unas medidas de estímulo a las inversiones fueran adoptadas por

los Estados miembros sin que las mismas se encuadrasen en la política de conjunto definida en las instituciones comunitarias.

De los textos citados de las instituciones internacionales se desprenden claramente cuales pueden ser las normas o criterios de armonización de las amortizaciones especiales y la estrecha vinculación de esta materia con la relativa a incentivos fiscales a la inversión.

En tercer lugar, en cuanto a normas de valoración de inventarios. En sus principios generales las legislaciones de los países de la C.E.E. no presentan grandes diferencias: como norma general se contiene el principio de valoración al coste de adquisición o al de mercado del día si este es más bajo. Sin embargo, si se profundiza esta noción, se encuentran diferencias por el hecho de que las reglas contables difieran y las prácticas administrativas no son las mismas.

Desde hace tiempo el problema de la renovación de inventarios en casos de alzas de precios, originadas por fluctuaciones monetarias o por fluctuaciones económicas, han retenido la atención de los legisladores. De ello se han derivado una serie de medidas que a pesar de sus diferencias tienden todas ellas hacia el mismo objetivo: atenuar o tratar de suprimir la imposición de beneficios ficticios resultantes de variaciones de precios y permitir a las empresas renovar más fácilmente sus inventarios, conservando así su capacidad de producción.

Es asimismo significativo el constatar que, si en principio la evaluación al precio de reposición no es admitida en ningún país, muchas disposiciones tienden, de hecho, a aproximarse a esta solución.

4 En Alemania, el principio general es el de que la evaluación -- de los inventarios se realice al precio de compra. Sin embargo, este -- principio tiene algunas excepciones y así, por ejemplo, se permite la -- evaluación por el "valor parcial", cuando este es inferior al precio de compra. Además, los contribuyentes que lleven una contabilidad regular, pueden constituir libres de impuestos, una provisión para alzas de pre-- cios, siempre que para un producto determinado, estas pasen el 10% duran-- te un ejercicio. También se permiten provisiones especiales para aquellos contribuyentes cuya actividad consiste en importaciones de mercancías.

En Bélgica, ha sido la jurisprudencia la que ha establecido -- normas concretas para la evaluación de inventarios, ya que la ley no con-- tenia normas a este respecto. Los Tribunales belgas han desarrollado el concepto de "la sana gestión", según el cual la evaluación deberá ser sin-- cera pero prudente.

En Francia se señala el precio de adquisición o el de mercado si es inferior. También existe la posibilidad de constituir provisiones por alzas de precios, libres de impuestos.

En Italia también se tiene el criterio clásico. También en de-- terminadas circunstancias se aplica el procedimiento LIFO.

La legislación luxemburguesa deriva directamente de la alemana. En Holanda las leyes no son muy concretas ya que hacen referencia a los usos normales del comercio. Por esto los métodos de valoración han debido ser precisados por la jurisprudencia y la doctrina administrativa. En -- principio los stocks, pueden ser valorados con tres criterios: o precio de adquisición; o precio de mercado; o ambos. También pueden aplicarse --

los métodos de stocks útil con o sin provisión para reposición y el LIFO.

En Inglaterra con carácter general, se aplica el precio de adquisición y el criterio FIFO. En Irlanda no hay regulación específica. Y en Dinamarca se tienen los métodos clásicos.

En cuarto lugar, en cuanto a retribuciones de empleados, gerentes y administradores, hay que señalar que la legislación de los países integrantes de la C.E.E. es bastante similar: en todos los países se consideran deducibles los gastos realizados por la sociedad para retribuir la gestión personal de sus dirigentes, aunque también en todos se establecen ciertas normas cautelares para impedir de este modo que, mediante la retribución de los gerentes y administradores por su gestión personal, - se encubran distribuciones de beneficios sociales.

En Alemania las remuneraciones de los miembros de los Consejos de administración y de gerentes son deducibles. Por el contrario, las remuneraciones de toda clase entregadas a los miembros de los Consejos de vigilancia o a otras personas encargadas del control de gestión no son deducibles. Los pagos efectuados a un socio en una sociedad comandita - por acciones, personalmente responsable de su gestión son también deducibles.

En Bélgica las participaciones u otras remuneraciones fijas o variables, atribuidas a los administradores, comisarios y liquidadores - de la sociedad por acciones, entran en la base imponible del impuesto. Sin embargo, estas remuneraciones entregadas a las personas que efectivamente ejercen en virtud de una delegación o contrato las funciones reales y permanentes de gestión, son deducibles en el exceso sobre las que

perciben las personas que con la misma condición no ejercen la gestión.

En Francia se establece que las remuneraciones, sean fijas o variables, entregadas a los dirigentes de la empresa, son deducibles.

En Italia, por el contrario no son deducibles las remuneraciones o participaciones variables; sin embargo; las mismas entregas de carácter fijo si son deducibles.

Luxemburgo y Holanda admiten como deducibles las remuneraciones de los directivos con la condición de que constituyan compensación de un trabajo efectivo de gestión y no encubran, en ningún caso, distribuciones de beneficios pura y simplemente.

En quinto lugar, en cuanto a la compensación de pérdidas. El problema fundamental que se plantea en esta materia es el de saber como y durante cuanto tiempo es posible, en el aspecto fiscal, compensarlas con los beneficios posteriores o los anteriores. En el plano estrictamente económico, una limitación en el tiempo para la compensación de pérdidas no puede justificarse. Tampoco es menos cierto que por razones de orden presupuestario, esencialmente las cantidades de pérdidas están limitadas en todos los países a un cierto período de tiempo para su compensación desde el punto de vista fiscal. Independientemente de este problema especial, conviene entender bien cuales son las pérdidas que, desde el punto de vista fiscal, dan lugar a compensación. Por último, no hay que olvidar que el problema de la compensación de pérdidas está ligado con el carácter obligatorio o voluntario de las amortizaciones.

Respecto a las pérdidas que pueden ser compensadas, la regla -

general establece que son susceptibles de ser compensadas con beneficios aquellas pérdidas que han sido determinadas, según los métodos contables y fiscales en vigor en cada país miembro. Conviene notar en particular, - que la mayor parte de los países practican el principio de la imposición para entes jurídicos separados y en consecuencia, no puede ser efectuada ninguna compensación entre pérdidas y beneficios obtenidos por personas jurídicamente distintas. En cambio, Alemania en el marco de la teoría de la sociedad órgano, admite, bajo ciertas condiciones, una imposición única para un grupo de empresas jurídicamente distintas, y acepta por vía - de consecuencia, la compensación de pérdidas y beneficios obtenidos por - las diferentes entidades del grupo. Una similar compensación se autoriza en Holanda en casos particulares. En Francia también pueden aplicarse las normas anteriores en ciertos casos, observándose en este aspecto una evolución favorable a aceptar las prácticas y principios de los grupos de - empresas.

Respecto a la duración de la compensación, tenemos en Alemania, Bélgica, Francia e Italia, cinco años hacia adelante. En Luxemburgo y Dinamarca, dos años hacia adelante. En Holanda seis años hacia adelante y uno hacia atrás. Además las pérdidas obtenidas en los seis primeros ejercicios sociales, pueden ser compensadas indefinidamente. En Irlanda, indefinidamente hacia adelante y en caso de liquidación, tres años hacia - atrás. En Inglaterra, indefinidamente hacia adelante y en general un año hacia atrás, salvo en caso de liquidación que se permite tres años hacia atrás. En E.E.U.U. cinco años hacia adelante y tres años hacia atrás.

En Bélgica y Francia esta compensación es obligatoria. En Alemania, la deducción de pérdidas que, en resumen, no está autorizada sino

cuando la empresa lleva una contabilidad regular, no es obligatoria; no puede, sin embargo, ser invocada para un año posterior, sino en la medida en que no ha podido ser efectuada en los años precedentes por falta de ingresos suficientes.

En sexto lugar, en cuanto a plusvalías puestas de manifiesto como consecuencia de fusiones, escisiones y aportaciones de activos entre sociedades residentes en el país.

En Alemania, en caso de fusión con traspaso en bloque del activo, y en el caso de que ambas sociedades sean de carácter capitalista, la imposición de las plusvalías de fusión no tiene lugar siempre que la imposición ulterior de los beneficios realizados en esta ocasión, quede asegurada al computar la sociedad absorbente el patrimonio recibido por los mismos valores contables que tenía en la sociedad aportante.

En Bélgica, en caso de fusiones, cuando las aportaciones a la sociedad absorbente o a la nacida de la fusión, son remuneradas únicamente mediante entrega de partes representativas del capital social de la nueva entidad y en las sociedades disueltas, los liquidadores no han procedido con anterioridad a un reparto parcial del haber social exento de impuestos. También se aplican las mismas exenciones en casos similares de aportaciones de partes de activo.

En Francia existen dos regímenes posibles: a) el especial, similar al indicado en Alemania; b) el régimen de derecho común que grava las plusvalías con carácter general.

En Italia no existen disposiciones específicas aplicables a —

los casos que aquí estudiamos, salvo una que establece que, en casos de fusión de sujetos gravables sobre la base del balance, es la sociedad - absorbente o la sociedad resultante de la fusión quien debe redactar el balance de cierre y presentar la declaración de ingresos con referencia al último ejercicio de la sociedad desaparecida. En consecuencia, las - plusvalías que se pongan de manifiesto en este tipo de operaciones si-
guen el régimen normal de las demás plusvalías.

En Luxemburgo, tenemos los mismos casos que en Alemania. En Ho-
landa tenemos un régimen similar al francés.

En séptimo lugar, en cuanto a las plusvalías puestas de mani-
fiesto como consecuencia de fusiones, escisiones y aportaciones de acti-
vos entre sociedades residentes en diferentes países miembros.

Hemos visto que a nivel nacional, este tema está prácticamente
resuelto, ya que todos los países miembros adoptan regímenes especiales
más o menos amplios, para tratar de evitar que el coste fiscal de estas
operaciones impida su realización. Pero estos regímenes especiales no -
suelen ser extensivos a las sociedades no residentes, por lo que en el
ámbito comunitario el problema subsiste. De ahí que la Comisión, remitie-
se al Consejo de la C.E.E. una propuesta de directriz en 15-1-1969 para
establecer un régimen fiscal común que ampare este tipo de operaciones -
cuando sean realizadas por sociedades residentes en distintos Estados -
miembros.

Las medidas de régimen fiscal propuesto, afectan a diversos as-
pectos relativos al Impuesto sobre Sociedades e impuesto sobre la renta.

a) en primer lugar, se encuentra el problema fundamental de las plusvalías de la sociedad aportadora. En un principio la Comisión pensó en adoptar un régimen de tributación normal para estas plusvalías, pero fraccionadas durante un período de diez años en el pago del impuesto. Sin embargo, esta posible solución fue abandonada por considerarse excesivamente rígida. El sistema adoptado ha sido otro: el impuesto queda aplazado hasta que las plusvalías no se realicen efectivamente, es decir, hasta que la sociedad que recibe la masa patrimonial no la enajene a terceros. Esta solución implica, que, para evitar que se eluda el impuesto en ese momento de realización efectiva y para salvaguardar las facultades impositivas del Estado de la sociedad aportadora, los Estados miembros solo están obligados a conceder el régimen de aplazamiento expuesto en la medida en que los bienes que formen parte de la aportación figuren en la contabilidad de un establecimiento permanente de la sociedad beneficiaria de la aportación, situado en el Estado de la sociedad aportadora, por el mismo valor con que figuraban en la contabilidad de esta última.

b) un segundo problema, afecta a las provisiones o reservas libres de impuesto de las sociedades aportadoras. En la medida en que estas reservas conservan su justificación, figurarán en la contabilidad del establecimiento permanente de la sociedad beneficiaria y continuarán beneficiándose de la inmunidad fiscal.

c) otro problema que se plantea es cuando las sociedades están relacionadas entre sí: si surgen plusvalías, quedan exentas y si surgen minusvalías, podrán ser deducibles en la base del impuesto, a condición de que se calcule en función del valor real de los bienes recibidos en aportación.

d) por último, como la fusión implica la remisión a los socios de la entidad disuelta, de los títulos de la beneficiaria, esta operación también queda exenta de impuestos.

Por último, en este apartado vamos a limitarnos a enunciar que en los distintos países de la C.E.E. existen normas relativas a sociedades relacionadas entre sí (matrices y filiales) y que este tema referido a sociedades de Estados miembros diferentes también preocupó a la Comisión, que elaboró una propuesta de directriz en 15-1-1969 sobre esta materia.

Todas estas normas tienden a evitar la doble imposición de los beneficios generados entre estas sociedades, permitiéndose incluso la — tributación del beneficio consolidado, es decir, admitir fiscalmente la noción de unidad económica, integrada por varias personas jurídicas.

También existen normas especiales que permiten reducir la base imponible, para obtener la liquidable, por motivos diversos de carácter político, económico y social.

4.3.2. EN CANADA: ESPECIAL REFERENCIA AL INFORME CARTER.

Como indica Rafael Acosta (122) la Historia es maestra de para dojas. Posiblemente los gestos más revolucionarios están escondidos en la soledad de los laboratorios o en las elucubraciones montadas al amparo — de las bibliotecas. Después llegará el momento de racimar las ideas, tra ducirlas a un lenguaje paladino y azotar una realidad contraria, pero en

(122) Acosta, R.— Editorial del número 26/27. 1.968 de Economía Financiera Española.— Madrid.

el trans fondo de las revoluciones lo que está es un conjunto sugestivo - de pensamientos eficaces. Al final de ellos, como al principio, están só lo ese puñado de ideas y, con ellas, la imaginación y la pasión de los - hombres que las soñaron.

El editorial de Acosta, tiene un título sugestivo "Agenda para una revolución fiscal: El informe Carter". Efectivamente el número de la revista citada (E.F.E.) está dedicada a un experimento sugestivo, a cómo es posible montar una auténtica revolución fiscal sostenida por innumerables páginas de un informe escrito por varones sesudos que proclaman un imperativo de justicia y exigen con lógica implacable hasta sus últimas consecuencias.

Aquí están la táctica y la estrategia de una revolución fiscal. Como táctica, es preciso sustentar la ambición de cualquier proyecto con la opinión contrastada de unos cuantos hombres de buena voluntad que han sido capaces de oponerse a corrientes doctrinales y a preferencias sociales. Como estrategia, la que deriva de una maniobra de gran estilo, en - la que la idea de justicia pene en conmoción el edificio entero del sistema fiscal. La justicia fiscal no admite componendas y cae con toda su exigencia y rotundidad sobre un sistema tributario que necesita ser transformado a la vista de ella. Esto es el informe Carter.

Acosta, refiriéndose, principalmente, al Carter Report, indica en el editorial que comentamos, unas ideas sobre la táctica y la estrategia de una revolución fiscal, que son muy aprovechables para cualquier - otro país. Respecto a la táctica, pone de manifiesto, ideas sobre la técnica de los informes; éstos como esclarecedores de un hecho complejo: — las condiciones de eficacia de los mismos y los supuestos tácticos para

una revolución fiscal.

Destaca como la elaboración del informe supuso cuatro años de trabajo, terminándose a finales de 1.966, que consta de seis tomos, con una amplitud de 2.600 páginas, con 27 estudios adicionales, 300 informes aportados por particulares y la audiencia de 700 testimonios en 99 días de audiencias públicas, celebradas en 12 ciudades distintas. Su coste - fué de 3.500.000 dólares canadienses, equivalentes a unos 227 millones - de pesetas.

Respecto a la estrategia destaca los apartados de conducta e - ideas básicas, la idea de la justicia fiscal, el fin de la justicia y - los objetivos económicos y la justicia y la renta individual y la unidad familiar y la progresividad y las exigencias contables y los impuestos - indirectos.

Destaca principalmente, del informe Carter, una idea básica: - la justicia fiscal. Sería muy interesante glosar esta idea y como la mis ma trasciende en los planteamientos y soluciones que ofrece el informe; sin embargo, por razones obvias de encaje en nuestro trabajo no vamos a realizarlo.

En el número que comentamos de Economía Financiera Española, - además del editorial comentado, se incluye una glosa extensa (hasta donde es posible, por evidentes razones de espacio) del informe Carter, así como trabajos de Felix de Luis sobre el impuesto sobre las ventas en el informe, de Francisco Fernández Ordoñez sobre tres temas polémicos del - informe, a saber, la tarifa progresiva en el impuesto sobre la renta, la base "comprehensive" del mismo y la integración del impuesto sobre Socie dades en aquél.

También se incluyen trabajos críticos de Musgrave sobre el informe y de Harberger, y un trabajo de tipo descriptivo de G. Gallais, con un título expresivo: la fiscalidad de las economías desarrolladas del año 2.000. Asimismo se incluyen una extensa bibliografía sobre el Informe.

Nos ha parecido interesante, antes de entrar en el tratamiento concreto de la materia de este apartado glosar los aspectos anteriores — con objeto de situar mejor el alcance de la misma. En esta línea, vamos a glosar también con carácter previo, dos de los aspectos destacados por Fernández Ordoñez.

Primero, respecto a la integración del impuesto sobre sociedades. En la conocida discusión en torno a la integración o autonomía del impuesto sobre sociedades, respecto al impuesto sobre la renta, el Carter Report toma partido enérgicamente en favor de la primera tesis. El sistema propuesto en pocas líneas, es el siguiente: el tipo del impuesto sobre Sociedades es del 50%, exactamente igual que el máximo tipo de la escala del impuesto sobre la renta de las personas físicas. La sociedad puede repartir los beneficios como dividendos o incorporarlos a reservas; en este segundo caso, debe hacer la imputación de la parte que en tal asignación a reservas corresponde a los accionistas.

Cuando el accionista declara su impuesto sobre la renta, se deduce la cantidad pagada por impuesto de sociedades con un método de "gross up" al 100%. Esta cantidad se concede exactamente, cualquiera que haya sido el destino de los beneficios. Como el impuesto sobre la renta, será normalmente inferior al 50% —cifra tope— el accionista tendrá, en la mayoría de los casos, derecho a exigir una devolución, lo que es un incentio.

vo mayor para declarar.

Con este sistema al igualar el tipo máximo del impuesto sobre la renta al del impuesto sobre sociedades, se eliminan las ventajas de - postponer el pago del primero, reteniendo los beneficios en el seno de - la sociedad.

Facilmente puede deducirse de todo lo anterior, la enorme cantidad de consecuencias que se deducen de un sistema como el propuesto por la Comisión Carter, el cual ha sido ampliamente comentado a favor y en - contra.

En resúmen, el planteamiento de la Comisión, podría ser expuesto así: o el impuesto de sociedades no se traslada a los precios, en cuyo caso se discriminaría en contra de las sociedades constituidas en forma de sociedad, o se traslada, en cuyo caso se convierte en un impuesto indirecto sobre la cifra de negocios.

En realidad puede decirse, después del espléndido trabajo de la Comisión Carter, que la polémica en torno al impuesto sobre sociedades - sigue abierta, al menos en el terreno de sus posibilidades prácticas.

Segundo, respecto a la base "comprehensiva". ¿Es un espejismo el concepto técnico de renta imponible? ¿Cuál es la base del impuesto sobre la renta?. Desde hace algún tiempo, puede decirse, que uno de los debates de mayor interés en la literatura fiscal es el que se sostiene en torno a estas preguntas.

Ha constituido hasta hace poco opinión mayoritaria en la doctrini

na, y muy acusadamente en la de aquellos países cuyo sistema tributario se centra en el impuesto sobre la renta, la de que el problema esencial de este impuesto consiste en la necesidad de ensanchamiento de la base imponible.

En este sentido, un gran número de escritores norteamericanos han puesto de relieve que la sucesiva serie de excepciones, reducciones, desgravaciones, y en general, posibilidades legales de evasión, han producido tal erosión en la base del impuesto, que el problema hoy, no es ya de elevación de tipos impositivos, ni siquiera de lucha contra el fraude, sino de instalar una base "comprehensiva" como pieza central del impuesto sobre la renta. Esta base "comprehensiva", estaría definida para la mayoría de los autores, por un concepto-guía: el concepto económico de renta.

Este tema también ha suscitado comentarios diversos, entre los que defienden el statu-quo, está Boris Bitker (123), basándose en la imposibilidad de adoptar otra solución.

Frente a estos, cree Musgrave que el clásico concepto de renta, consumo más incremento de patrimonio, que había propuesto Schanz, años antes que Henry Simons, debe servir de objetivo último a una reforma fiscal dirigida esencialmente a la clarificación de la base, con vistas a una finalidad de equidad impositiva.

En esta línea doctrinal, debe incluirse el Carter Report, que propone la adopción de una base "comprehensiva" aceptando el mismo crite

(123) Bitker, Boris.- Harvard Law Review. 1967.

rio de consumo más incremento de patrimonio en su sentido más amplio; inclusión de donaciones, herencias, ganancias de capital, etc., indiscriminadamente.

En el informe Carter, contiene como decíamos seis tomos con — 2.600 páginas aproximadamente. Los tomos 3 y 4 están dedicados a la imposición sobre la renta. El 3, se refiere a los particulares y las fami- - lias y el 4, a través de 900 páginas, a las sociedades, con tres partes, sobre las sociedades en sí como sujetos, sobre el cálculo de la renta de las sociedades, y sobre los aspectos internacionales de la imposición sobre la renta. También incluye una serie de apéndices, uno de los cuales, ya ha sido citado en nuestro trabajo: la copia de la carta sometida al - Instituto Canadiense de Contadores titulados por su comité de investiga- ciones en contabilidad y verificación.

Pues bien, a continuación expondremos la glosa del contenido - del informe Carter sobre la materia propia de nuestra tesis: la medición fiscal de la renta empresarial.

La parte del informe que trata esta materia contiene un primer capítulo, sobre las rentas empresariales en general y en capítulos suce- sivos estudia la problemática de empresas encuadradas en sectores especí- ficos: así la explotación minera y petrolífera, las instituciones finan- cieras, y diversas industrias, tales como las agrícolas, pesca, foresta- les, de la construcción y Seguros.

En el capítulo general comienza con unas consideraciones gene- rales sobre el régimen actual, para continuar con el análisis de las prin- cipales dificultades, tales como: la utilización de los métodos contables,

los elementos constitutivos de la base del impuesto, determinación del momento en que la renta es ganada, la admisión y deducción de los gastos, la determinación del momento en que los gastos deben ser computados, las pérdidas comerciales, las transacciones entre contribuyentes con criterios distintos a los generales del mercado. También analiza los problemas de las nuevas y pequeñas empresas, terminando con unas conclusiones y recomendaciones.

Debido a la amplitud de la materia expuesta vamos a glosar, siguiendo el informe Carter directamente, las ideas básicas y fundamentales.

El informe afronta el estudio de las rentas empresariales independientemente de la forma jurídica que estas unidades económicas tengan.

Se trata también de eliminar las diferencias que provienen del tratamiento de las rentas de bienes aislados y a las provenientes de las empresas.

Consideraciones generales sobre el régimen actual. La renta de empresas está sujeta al impuesto en virtud de los artículos 2 y 3 de la ley del impuesto sobre la renta. En esta ley se declara que la renta de una empresa, es su beneficio (artículo 4), por lo tanto, es este concepto el que se trata de determinar. Este término no es definido en la ley de forma concreta, pero a efectos prácticos, comienza indicando que el punto de partida habitual de esta determinación es el beneficio, tal como se establece según los métodos contables generalmente aceptados, si bien hay que tener en cuenta que a veces estos métodos deben ceder el paso a las disposiciones expresas de la ley fiscal.

En el cálculo del beneficio se precisa evidentemente tener en cuenta qué elementos le componen, el momento en que deben ser computados, los gastos y deducciones permitidas y el momento en que pueden practicarse.

En la legislación actual que contempla el informe, las plusvalías de capital o las ganancias provenientes de bienes y otros elementos patrimoniales similares están excluidos de la base.

El empleo de la palabra beneficio, se toma en el sentido neto, es decir, que de la renta bruta hay que deducir los gastos necesarios para originarla. De manera general estos gastos son de dos tipos: a)los - que necesita la explotación corriente de la empresa y b) una proporción - razonable de gastos producidos con vista a la generación de las rentas - futuras.

Cuando se trata de conocer si determinados gastos pueden ser deducidos, es preciso acudir a los métodos contables generalmente admitidos, o las disposiciones expresas de la ley y de la doctrina jurídica establecida. Un cierto número de disposiciones limitan la deducción de ciertos - gastos.

La exclusión de las ganancias de capital se fundamenta en las - decisiones judiciales sobre el impuesto más que sobre una norma legal concreta. Lo que sí contiene la ley es una prohibición concreta de cómputo - de las pérdidas de capital.

En lo que concierne al momento en que se computan las deducciones, se remiten a las reglas de la contabilidad de ejercicio o de contabilidad de caja, según la que siga el contribuyente.

En cuanto a las pérdidas, el contribuyente puede compensarlas con ganancias procedentes de otras fuentes. Y en conjunto las pérdidas de un ejercicio, pueden compensarse hacia adelante durante cinco años y hacia atrás en un año.

También existen normas particulares sobre compensación de pérdidas al liquidar la empresa.

Hasta aquí, brevemente expuestas las normas utilizables para la determinación de la base. Puestas en comparación con el criterio defendido en el informe de la base "comprehensiva", las reglas anteriores parecen defectuosas. Según la fórmula propuesta, la totalidad de las rentas o ingresos y la totalidad de los gastos deben ser computados en la medición del beneficio.

Queda, entonces por determinar y aquí es donde surgen las dificultades, el momento en que los distintos elementos deben ser computados.

También se considera en el informe que las normas sobre compensación de pérdidas son demasiado restrictivas y las propuestas realizadas tratan de ampliarlas.

También se plantea una reglamentación más completa de las normas sobre transacciones y relaciones entre empresas vinculadas, para evitar ciertos cómputos artificialmente defectuosos y que benefician a los interesados.

A continuación se plantea el informe: las principales fuentes de dificultades.

La utilización de los métodos contables. Los Tribunales se refieren a los métodos contables cuando se trata de precisar la significación de un beneficio, pero constatan que dichos métodos no deben ser -- siempre reconocidos a los fines del impuesto.

La ley actual no declara expresamente que la renta de una empresa deba ser calculada según los métodos contables reconocidos. La Comisión ha estudiado la oportunidad de una tal disposición en la ley fiscal. Este cambio permitiría eliminar un cierto número de reglas y así -- simplificar la legislación fiscal en general. Este mismo intento se efectuó en 1948 al revisar la ley canadiense del impuesto sobre la renta y -- hubo de ser desechada.

Sin embargo, vistos los perfeccionamientos conseguidos por los principios y métodos contables, la Comisión ha creído oportuno requerir a los expertos contables, si ha lugar una mención a los citados principios y métodos contables en la ley fiscal con carácter definitivo . La -- cuestión por lo tanto, fue planteada al Comité especial de la fiscalidad del Instituto Canadiense de Contadores titulados y por su intermedio, al Comité de investigaciones en contabilidad y verificación del Instituto. La importancia de la cuestión ha incitado a la Comisión a reproducir en el apéndice A del tomo 6 que comentamos, el texto íntegro de la respuesta que la Comisión ha recibido del Comité.

Sin perjuicio de que ya nos hemos referido al citado documento en el capítulo segundo de este trabajo, por su interés, vamos a referirnos de nuevo aquí a la misma y más ampliamente.

La cuestión planteada es la siguiente: ¿se mejora la ley del --

impuesto sobre la renta introduciendo en su artículo 4, que bajo reserva de otras disposiciones de esta parte, la renta proveniente de una empresa o de unos bienes, sea establecida de conformidad a las normas contables reconocidas generalmente e incluso de métodos contables generalmente aceptados?

Del texto de la contestación entresacamos lo siguiente:

La contabilidad tiende a una justa evaluación de la renta de acuerdo con normas que se han impuesto a lo largo de la historia. Ella, debe en ocasiones, volverse suficientemente flexible para adaptarse a la evolución de las condiciones y los conceptos económicos sin las restricciones dictadas por la legislación o impuestas por los Tribunales y sin las presiones inherentes al deseo natural de los contribuyentes de tratar de disminuir sus impuestos.

De otro lado, la ley del impuesto sobre la renta tiende a evaluar la renta de manera que pueda ser imponible. Además hay que tener en cuenta que las medidas legislativas y la interpretación de los tribunales juegan un papel importante en la determinación de esa renta. La evolución normal de las normas y los métodos contables podría ser entorpecida por esta situación si se les conjuga con la legislación. Además para que el régimen fiscal sea puesto en práctica con precisión y simplicidad, hay que tener en cuenta que la ley debe ser explícita en lugar de fundarse sobre una declaración de principios generales.

Para llegar a esta conclusión, el Comité ha tenido en cuenta las consideraciones siguientes:

1. En la historia de la contabilidad, las normas y los métodos contables reconocidos han sufrido importantes cambios. Este fenómeno de evolución prosigue y nada autoriza a creer que vaya a detenerse, al contrario, numerosos problemas se presentan en el momento actual (por ejemplo, el de la depreciación monetaria) que podrían con el tiempo, transformar sensiblemente las normas sobre contabilidad.

2. En parte a causa de este fenómeno de evolución y a causa — también de la variedad de circunstancias y de opiniones, la práctica de la contabilidad se presta, en un momento dado a la diversidad. Esta última, se presenta no solamente a nivel de la teoría y de los principios, — sino también al nivel de la aplicación de los métodos contables (por ejemplo, en el caso del cálculo de los precios de coste).

3. Existe actualmente y continuará probablemente en las leyes fiscales, derogaciones particulares a los métodos contables reconocidos, a fin de facilitar una aplicación de la ley, que sea a la vez equitativa y estimulante a ciertos fines.

Salvadas las diferencias y las incertidumbres precitadas, es — evidente que las normas que rigen la determinación de la renta a los fines de la contabilidad y de la fiscalidad no deberían ser divergentes corrientemente. El fin de las normas contables, es la justa determinación de la renta, si el impuesto sobre la renta debe gravar ésta y no el patrimonio, los ingresos u otros elementos imponibles, es preciso que la ley del impuesto y lo que es tan importante, su interpretación por el fisco y los tribunales sigan bastante de cerca las normas contables apropiadas. Tal afinidad habría evitado ciertas injusticias pasadas, como la recusación total de numerosos gastos necesarios para ciertas empresas fundadas sobre

el motivo de que ellas procuran ventajas a largo plazo, y que constituyen gastos de capital y que además, no son amortizables.

Se trata pues, de saber cual es el mejor medio de armonizar las normas de contabilidad y la ley del impuesto. Una solución podría consistir en decretar que a los fines del impuesto, bajo reserva de las excepciones precisas y enunciadas en la ley (mencionadas en el párrafo 3 incluido con anterioridad), la renta de una empresa o de bienes se determinada conforme a las normas y a los métodos contables generalmente aceptados. Se ha señalado que en estas condiciones, un gran número de artículos detallados de la ley podrían ser descartados, puesto que solamente tienen como objeto precisar lo que debe o no ser incluido en el cálculo de la renta. Por otro lado, los inconvenientes como los mencionados en el párrafo anterior, podrían ser evitados.

A pesar de estas posibles ventajas, la mayoría de los miembros del Comité, hacen la advertencia de que el cambio propuesto, como tal, no tendría por efecto mejorar el funcionamiento de la ley y entrañaría probablemente algunas consecuencias accesorias inoportunas. A causa de la diversidad de las normas contables, de la diversidad todavía más amplia de los métodos contables y de las modificaciones que el tiempo implica tanto en las normas como en los métodos, se concreta la advertencia de que una disposición de este género provocaría mucha incertidumbre. La adopción de artículos precisos, sería enseguida rellamada para disipar aquella.

Un grave inconveniente de esta manera de proceder, residiría en la influencia que podría tener sobre la evolución de las normas de contabilidad, al poder ser manejadas con fines ajenos a su propia naturaleza.

En resumen, el Comité es consciente de que toda ventaja proveniente de esta posible modificación de la ley del impuesto sobre la renta, estaría más que compensada por las dificultades de aplicación y los peligros que supondría para la evolución de la contabilidad. A juicio — del Comité, la ley no puede ser mejorada más que por una redacción nueva, atenta y detallada. Los responsables del nuevo texto de la ley deberán — tener presente en su espíritu los objetivos primordiales de una determinación justa y práctica de la renta imponible. En ello deberán dejarse — guiar por los mejores métodos contables. Sin embargo, en opinión del Comité, no convendría modificar simplemente la ley incorporando la mención sea a las normas de contabilidad generalmente reconocidas, sea a los métodos contables generalmente aceptados.

A la vista de la respuesta del Instituto Canadiense de Contadores Titulados, la Comisión no ha recomendado que la ley de impuestos sobre la renta, contenga una disposición prescribiendo la aplicación de — los principios y métodos contables en el cálculo de los beneficios.

Esta conclusión no implica deficiencias en esos principios y — métodos, pues la Comisión cree que deben tener en cuenta como fundamento de las disposiciones expresas de la ley. La Comisión es de la opinión — que el concepto de renta a los fines del impuesto posee características propias que difieren a menudo de la de los conceptos de la ciencia contable.

Los elementos constitutivos de la base del impuesto. En el establecimiento de la renta de la empresa en el momento actual a los fines del impuesto, es preciso distinguir entre ganancias referentes a la renta y ganancias referentes al capital. En el informe se estudia la evolu-

ción de estos conceptos en Canadá, en Inglaterra y en E.E.U.U. En lo que concierne a una empresa, las ganancias referentes a la renta son las que provienen en el curso ordinario de la actividad comercial para la cual - la empresa ha sido constituida. Las ganancias referentes al capital corresponden especialmente a la disposición de la empresa en sí misma, como negocio en marcha, o a la disposición total o parcial de lo que constituye la estructura permanente de la empresa, por ejemplo la plusvalía realizada con ocasión de la venta de un terreno, unas construcciones. Estos bienes, considerados como immobilizaciones que originan estas ganancias de capital, están actualmente al margen del impuesto. Esta norma general, es objeto de atención en casos particulares, tanto por la legislación y reglamentación como por la jurisprudencia.

La Comisión pone de manifiesto la complejidad de esta materia y añade que una empresa o unos bienes, el capital en definitiva está - - afectado a la realización de una ventaja económica y por ello, se considera que es preciso computar en el cálculo de la renta a los fines del impuesto, toda ganancia que se derive del mismo.

La Comisión pone de manifiesto como en la realidad de los negocios, una preocupación esencial al determinar los resultados, es la periodificación de los ingresos y los gastos, pero como en definitiva, todos ellos se computan antes o después. Razona también los inconvenientes y - vías de evasión a que da lugar la legislación actual y examina las ventajas del criterio de la base "comprehensiva", por lo que recomienda que - todas las rentas entren en la base del impuesto, independientemente de - modo de adquisición o de su procedencia. La adopción de esta base del impuesto, asegurará no solamente una medida común en el cálculo de la -

renta de la empresa de todos los contribuyentes, sino que además:

1. Reduce la incertidumbre que engendra el régimen fiscal actual, haciendo desaparecer la distinción que existe entre ganancias de capital y rentas.

2. Simplifica la ley actual eliminando las normas tendentes a diferenciar ambos conceptos.

3. Adapta mejor el régimen fiscal a las realidades del mundo de los negocios y atienda a la vez las consideraciones de orden fiscal en las transacciones comerciales.

Determinación del momento en que la renta es ganada. La Comisión señala que el método ideal de determinar la renta empresarial de todos los contribuyentes exigiría la apreciación de los cambios de poder económico, teniendo en cuenta las rentas no cobradas.

Este método reconocería el carácter gradual y continuo de la formación de la renta, en todas sus etapas de preparación de la producción, producción, almacenamiento, venta y cobro. Y puede preguntarse, si todas estas etapas son necesarias, ¿porqué esperar hasta el momento final para considerar realizada la venta?

La Comisión, estudia los distintos aspectos del postulado de realización, que ya vimos en el capítulo 2. La Comisión resalta que la objetividad que preside la ciencia contable, es también indispensable en materia fiscal, y hay que buscar el momento en que son conocidos los ingresos y gastos que engendran una renta concreta, poder compararlos con un carácter razonable y entonces computarlos. De ahí que con carácter ge

neral se acuda al momento de la venta.

La Comisión analiza ciertas disposiciones particulares del régimen actual. Distingue las ventas a crédito y a contado y estudia el tema de las provisiones y reservas relacionadas con los posibles acontecimientos negativos de riesgo existentes en un momento dado, para el cómputo de la renta y a la vista de los estudios realizados efectúa varias recomendaciones:

1. Que la negativa general de reconocer las "reservas" sea suprimida de la ley.

2. Que las disposiciones actuales sobre las "reservas" sean — también derogadas a fin de que el criterio "del carácter razonable" sea de aplicación general a las provisiones para las rentas no realizadas, a las provisiones para pérdidas presuntas en los valores de los créditos y a las provisiones para pérdidas que puedan resultar de garantías e indemnizaciones.

3. Que en el caso de que el criterio del carácter razonable, — sea de aplicación difícil y pueda ser derogado por una norma arbitraria, que la legislación contenga disposiciones precisas para suplirle, con el fin de eliminar cualquier incertidumbre.

La puesta en práctica de estas recomendaciones será facilitada por el establecimiento de consultas entre el mundo de los negocios y los medios profesionales de un lado y la administración fiscal de otro.

Estas consideraciones se apoyan sobre la llamada "contabilidad de ejercicio", que es más acertada que la llamada "contabilidad de caja".

La admisión como deducibles de los gastos. Consecuente la Comisión con el principio de que todas las rentas realizadas por una empresa deben ser incluidas en la base, a su vez proclama el principio de que todos los gastos razonables de la empresa deberán ser deducibles en aquella. A su vez pronuncia otro principio y es que en el cálculo de la renta imponible, ningún contribuyente debería tener la facultad de deducir gastos de consumo personal.

A la delimitación de estos conceptos se aplica la Comisión. Es decir, se trata de delimitar el concepto de gasto necesario para la obtención de los ingresos.

Determinación del momento en que los gastos deben ser computados. Si fuese posible medir la renta de una empresa en función del aumento de su poder económico, realizado o no, no sería necesaria abordar separadamente el tema de los gastos. Sin embargo, no es así y por ello, hay que plantearse esta problemática. Hay que vincular los gastos a los ingresos. Ahora bien, generalmente, los primeros preceden a los segundos; en algunos casos prácticamente surgen a la vez, pero en otros la anticipación es muy sensible. De ahí los problemas especiales que surgen respecto a los stocks y los bienes amortizables que la Comisión analiza en detalle. El problema general reside en concretar en qué medida un gasto realizado, afecta a los beneficios o a los ejercicios mejor dicho posteriores.

Respecto a los stocks se considera el principio general de que la evaluación de los mismos, debe tener como guía el precio de coste, — siendo este coste determinado de la forma más completa posible, según — los principios y métodos contables. En general, recomienda el método —

FIFO, si bien, considera que en esta materia la legislación no debe pronunciarse taxativamente sobre ningún método de imputación en el tiempo - (FIFO, coste medio, etc.), salvo respecto al LIFO, que se considera un método de excepción aplicable solo en ciertos casos que deben ser especificados en la legislación. En el caso del método LIFO se recoge el principio de que el valor atribuido al stock no puede ser inferior al 80% — del precio de mercado.

Respecto a los bienes amortizables, la Comisión dedica su especial atención. Realiza una pequeña glosa histórica del tratamiento fiscal de la materia y considera que el régimen actual en líneas generales, es bastante aceptable. Indica en primer lugar, que el término de amortización fue sustituido por la ley del 48 por el de deducción del coste en capital. Para simplificar la aplicación de las normas, los bienes llamados amortizables han sido agrupados en los Reglamentos en un número relativamente restringido de categorías. Cada una de ellas está sujeta a una tasa prescrita. La deducción anual máxima está determinada por la aplicación de la tasa de la categoría al coste en capital no amortizado, es decir, al valor contable residual en cada año.

Hay que señalar que el sistema en general, se considera satisfactorio por los contribuyentes. La Comisión practicó determinadas encuestas entre las empresas, llegando a la conclusión de que las deducciones permitidas en virtud del sistema actual, sobrepasan, al menos durante los primeros años, a lo que constituye, según los jefes de empresa, una estimación razonable de la depreciación real.

Se constató por la Comisión los criterios de amortización empleados por los contables en las empresas, observando las posibilidades

de los distintos métodos, en especial el anteriormente expuesto, degresivo, y el lineal o constante, y a causa de la incertidumbre que puede llevar consigo el relacionar las deducciones de costes en capital con los ingresos generadores de la renta, la Comisión se pronuncia por el establecimiento de reglas fiscales simples y arbitrarias. Todo sistema simple comporta si dunda, unas deducciones liberales y así se constata que en el régimen actual las tasas vigentes son suficientes. Por ello se recomienda que no se introduzca ningún cambio fundamental en el sistema fundamental de deducciones del coste en capital para los bienes sujetos a depreciación, salvo al nivel general de las tasas en uso. Sin embargo, se considera conveniente introducir algunas modificaciones de orden téc-nico.

En primer lugar, se observa que el sistema actual permite a los contribuyentes reclamar una deducción antes de que los bienes sean efectivamente utilizados, lo cual va en contra del principio de relacionar los gastos con los ingresos. Por ello se recomienda la derogación de esta posibilidad.

Otra cuestión que se considera debe ser derogada, es la no obligatoriedad de amortización, lo cual tiene transcendencia también en relación con la compensación de las pérdidas.

También se preconiza la inclusión en la base "comprehensiva" del exceso del producto de la disposición sobre el coste inicial. Por otra parte, se considera que puede mantenerse la práctica de compensar el exceso citado con las deducciones de costes en capital de bienes incluidos en la misma categoría.

También se preconiza, siguiendo las indicaciones del Instituto Canadiense de Contables titulados, la posibilidad de computar como deducible, el montante no amortizado en el momento final de la utilización de un bien, que hasta el momento no es posible nada más que en el marco más amplio de su categoría de bienes.

También se plantea la Comisión, el tema del leasing, sobre bienes amortizables. Después de un estudio detenido de los distintos aspectos de estas nuevas fórmulas, se pronuncia en el sentido de considerar deducibles las cantidades pagadas solo en la medida en que el "alquiler" sea razonable, todo exceso de pago debe ser considerado como entrega a cuenta sobre el precio de compra.

Si el bien es amortizable por su naturaleza, este excedente sería admisible como deducción de coste en capital en el momento de la adquisición, o sería deducible si la opción expiraba.

A continuación la Comisión, estudia "les riens" (expresión literal de la versión francesa del informe con la que hemos trabajado). Se refiere la Comisión a que ciertos gastos de una empresa, rentables a largo plazo, no son deducibles a los fines del impuesto ni a título de gastos corrientes ni en virtud de reglamentos que regula el informe, son a menudo designados como "des riens" y creemos que pueden tomarse por el equivalente a bienes o elementos incorpóreos o inmateriales.

Señala el informe que el tratamiento equitativo de la renta empresarial exige que estos gastos sean deducibles. La cuestión problemática es la del momento del cómputo de esas deducciones. La Comisión dentro de este apartado trata también sobre el fondo de comercio. Se estima es-

ta partida, como la diferencia entre el valor total de la empresa en marcha, medido según el nivel previsto de los beneficios anuales capitalizados en función del rendimiento querido, y el valor de sus activos, siendo en definitiva varias las causas que le generan.

Si fuese posible medir la renta por los cambios realizados o -- no en el poder económico, el fondo de comercio originado por ciertos gastos soportados o de ciertas medidas puestas en práctica, entraría automáticamente en línea de cuentas, es decir, sería automáticamente computado y todos los contribuyentes serían tratados de manera uniforme. Sin embargo, como sabemos, este procedimiento no es viable, y por lo tanto el fondo de comercio debe ser tratado de la misma manera que los demás factores que contribuyen a la renta empresarial, es decir, reconociendo las -- rentas del fondo de comercio en el momento de su realización y en principio deduciendo los gastos en el momento en que son contraídos, salvo en la medida en que ellos beneficien a los ejercicios futuros.

En el caso de una empresa en explotación, es casi imposible de terminar hasta qué puntos ciertos gastos, especialmente los que son contraídos para la formación del personal, la publicidad, los estudios de -- mercado y la puesta a punto de los productos, beneficiarán a los ejercicios futuros. En la práctica el uso de amortizar estos gastos en el momento en que ellos son contraídos, a los fines de los estados financieros y del régimen fiscal actual, está muy extendido. En opinión de la Comisión este tratamiento liberal debe ser mantenido a causa de su carácter práctico y porque puede tener algunas ventajas de orden económico en la medida en que estimula la investigación y la puesta a punto de los productos.

También estudia la Comisión el caso del fondo de comercio adquirido por vía de transacción, y considera que no debe ser computado como deducible salvo que se demuestre la pérdua efectiva del mismo. Hace referencia también al régimen de transformación del fondo de comercio adquirido, por el fondo de comercio generado en el nuevo entorno.

También estudia la posible correlación entre la evolución del fondo de comercio y las cotizaciones de las acciones de la sociedad propietaria.

Con carácter general, el informe señala que es preferible permitir la deducción inmediata a los fines del impuesto de todos los gastos de la empresa, a menos que la ley no decrete expresamente la capitalización de ciertos desembolsos, que a su vez serían deducibles en el futuro.

El cálculo de la renta según "la contabilidad de caja". La Comisión constata el hecho de que en el régimen actual a los contribuyentes que obtienen su renta de explotaciones agrícolas o actividades profesionales, no les son de aplicación los principios generales expuestos — con anterioridad sobre la "contabilidad de ejercicio", y por el contrario, funcionan en base de los principios de "la contabilidad de caja", es decir, cobros y pagos en efectivo, y se plantea el restringir este régimen a los contribuyentes que obteniendo principalmente sus rentas de las fuentes citadas no sobrepasen la cifra de 10,000 dólares anuales. Prevé la adaptación del nuevo régimen a través de varias etapas y con precau—ciones especiales para evitar los posibles inconvenientes de la aplica—ción del régimen general.

Las pérdidas comerciales. Comienza aquí el informe, examinando el régimen vigente que permite la deducción de las pérdidas de una empresa en un año con las rentas de otras fuentes en el mismo año y además con las rentas de un año anterior o cinco posteriores.

Analiza diversos razonamientos para que con carácter general - se permita compensar las pérdidas hacia atrás en dos años y hacia adelante de forma ilimitada por motivos fundamentales de equidad. Aparte claro está, de poder compensarlas en primer lugar en el año en que se producen. Contiene una excepción y es la de que las pérdidas no surjan durante — tres años dentro de un período de cinco. En este caso la pérdida del tercer año solo podría ser compensada con las ganancias de la empresa que — generó dichas pérdidas, hasta que nuevamente las ganancias de esta empresa absorban las pérdidas pasadas de la misma.

También se contempla el caso de las empresas nuevas, permitiendo la compensación ilimitada de las pérdidas de los tres primeros años.

También en esta materia se trata el tema de las empresas distintas. Efectúa diversas consideraciones, terminando con la consideración — que sin proponer una definición precisa de lo que puede ser una empresa distinta, la ley debería en todo caso, para el gobierno de los tribunales, comportar una definición de carácter general. De ordinario cuando — un contribuyente explota dos o más empresas que pueden razonablemente — ser consideradas como interdependientes, deberían ser definidas como una sola empresa. El Informe destaca las diversas formas de integración, tanto horizontal como vertical.

También estudia lo relativo a las declaraciones consolidadas,

referidas al grupo de sociedades. Comenta las normas vigentes en E.E.U.U. y en Inglaterra, examinando la posibilidad de compensar las ganancias y pérdidas en el seno del grupo de sociedades pero solo en el caso de que no existiesen intereses minoritarios.

Asimismo analiza las transferencias de pérdidas, en el caso de que una empresa con pérdidas cambie de propiedad, considerando que no deben ser admitidas.

Las transacciones entre contribuyentes vinculados. Considera - el informe que para que las rentas empresariales de todos los contribuyentes sean tratadas uniformemente, la base de las operaciones debe estar - sometida a las mismas reglas del mercado. Cuando entre dos partes de una transacción comercial no se encuentran intereses económicos opuestos, los resultados de la transacción no constituyen siempre una base aceptable - a los fines del impuesto, porque las partes pueden entonces entenderse - para que las condiciones del contrato den lugar a un mínimo de impuestos.

Así el informe examina esta especial problemática centrando la atención sobre tres aspectos:

1. el nivel a que el precio de la transacción es fijado.
2. el reparto del precio entre los diferentes bienes.
3. el plazo en el cual el precio debe ser pagado.

Por último, en esta parte general el informe se refiere a las nuevas y pequeñas empresas, tratando dos cuestiones particulares: la double tasa del impuesto sobre sociedades, que se recomienda abolir, y la amortización rápida de los costes en capital, sobre las cuales no vamos a hacer mención especial.

Como final de este apartado señalaremos que, al comienzo del mismo indicamos como en el tomo 6 del informe, en materia del cálculo de la renta de sociedades, además de tratar de las rentas de la empresa en general, se estudiaban aspectos particulares de la cuestión por sectores o actividades específicas y también como se dedicaba una parte especial al tratamiento de los aspectos internacionales. Pues bien, todas estas cuestiones no vamos a tratarlas en este trabajo, por evidentes razones de espacio y equilibrio de conjunto, por lo que terminamos el mismo.

4.4. PROBLEMÁTICA ENTRE FISCALIDAD Y CONTABILIDAD.

4.4.1. EN LOS FINES.

Pueden resumirse los fines de la contabilidad, como información. Es decir, la contabilidad, se justifica por este fin primario de informar y conocer los fenómenos económicos, que trata de captar, representar y medir a través de medios adecuados. Y si bien esta finalidad, en principio es concebida desde el punto de vista que los responsables de las unidades económicas, puede evidentemente ser extendida, y cada vez en mayor medida, debido a la complejidad de los fenómenos y relaciones socioeconómicas, a multitud de sujetos que desde sus peculiares puntos de vista y finalidades requieren información.

La contabilidad, en nuestro tiempo, y en cualquier época, se ha mostrado como esencialmente dinámica. Decimos que en nuestro tiempo esta característica se encuentra más acusada, debido a que el substratum, sobre que se apoya, la realidad económica, también en nuestro tiempo, presenta con rasgos acusados esta característica. Hoy día están acuñadas términos específicos, a la contabilidad, se le otorgan explícitamente cali-

ficativos concretos para poner más de manifiesto esta internacionalidad consustancial a su naturaleza. Hablamos de contabilidad directiva, contabilidad de gestión, contabilidad de planificación o de control. Realmente todos estos calificativos no serían necesarios, no hay porqué dudar - de las facultades de servicio de la contabilidad.

Y aquí llegamos a un punto interesante. La contabilidad, es — consciente de su capacidad de servicio, de ser un medio al servicio de — unos fines, por ello no se autosatisface, no es egocéntrica. Ahora bien, — evidentemente, es una disciplina que al ser considerada esencialmente como un medio, será eficaz en función de como se la conciba y utilice.

Ijiri (124), y otros múltiples autores (125), han puesto claramente de manifiesto el papel de la contabilidad en el sistema de gestión de la empresa. Y también otros como Mattessich (126) han aclarado perfectamente el amplio campo de la contabilidad.

Entonces lo que nos interesa resaltar, es que la contabilidad se concibe y utiliza principalmente sobre la idea de información orientada según los utilizadores primarios de la misma. Sin perjuicio de que — puedan existir diversos utilizadores secundarios de la citada informa- - ción.

En síntesis, el jefe de empresa, "el decisor", establece la contabilidad de su ente, poniéndola a su servicio. Y la cuestión es si existen otros utilizadores de información, que deban ser tenidos en cuenta, —

(124) Ijiri, Juji,.- Objetifs et contrôle de Gestion. Dunnod. Paris. 1970.

(125) Vease por ejemplo la tesis de E. Bueno sobre el sistema de informa- ción en la empresa.

(126) Mattessich, R.- Obras citadas.

y si los fines y objetivos de estos últimos, en principio por su propia naturaleza, serán diversos, coinciden o al menos son paralelos y no contradictorios con los del utilizador primario.

Aquí radica la primera y fundamental cuestión, las demás son — derivadas como consecuencia de esta. ¿Los fines de la fiscalidad, son — los mismos respecto a la contabilidad, que los del "decisor" empresarial?

Evidentemente, la contestación es negativa. Si bien en el fondo del espíritu del decisor fiscal y el decisor empresarial podemos, pensando idealmente, considerar se encuentran los mismos objetivos y deseos, la realidad nos demuestra que habitualmente no operan en esta línea e incluso en ocasiones, extremas, se muestran como contradictorios.

Las causas son muy diversas y aparte de cualquier esquema o — planteamiento teórico del tema, siempre se podrían agregar para reforzar el razonamiento, realidades históricas concretas que afirman aún más las afirmaciones estrictamente objetivas y ello debido fundamentalmente a la complejidad de las motivaciones y comportamiento del Estado que impulsa la fiscalidad e incluso las variadas y a veces contradictorias finalidades asignadas a aquella.

4.4.2. EN LOS CONCEPTOS.

La contabilidad se ha ido formando de acuerdo con los modelos elaborados para que cumpliera sus finalidades. Y a su vez la propia realización empírica de la misma, ha contribuido a su perfeccionamiento. — Sin embargo, esta evolución ha sido y es muy diferente en los distintos países, observándose una curiosa correlación, entre el nivel cultural y socioeconómico y la contabilidad.

Ya conocemos que esta disciplina tiene una naturaleza esencialmente económica; pero sin perjuicio de esta, además presenta una íntima conexión con el Derecho. Y aquí es donde surge una problemática interesante. ¿Qué incidencia tiene el Derecho, sobre la contabilidad? ¿Se ha preocupado el primero de la segunda?

Como indica Louis Rives, refiriéndose fundamentalmente a Francia (127) pero también puede aplicarse a otros países, al referirse a — los abandonos que explican parcialmente que el fisco haya incidido sobre la contabilidad, cita en primer lugar el abandono de los juristas. Cuando se leen los artículos del Código de Comercio sobre la teneduría de libros o los de las leyes sobre Sociedades Anónimas sobre el balance y cuenta — de pérdidas y ganancias, no se observa nada más que una indigencia esquelética. El legislador se ha desinteresado siempre de las prescripciones contables. No ha querido ver todavía, cree Rives, desgraciadamente, en la contabilidad nada más que un medio de prueba para el caso de un proceso eventual. Hay pues una concepción jurídica de la contabilidad que a menudo pesa toscamente sobre ella.

He aquí una cuestión importante, como ya se indicó en el capítulo 3 de este trabajo. Entre la doctrina contable y la fiscalidad, hay un intermedio, la normativa jurídico-mercantil, que colabora o complica las relaciones entre ambas.

Pues bien, en ausencia o con una regulación esquelética de carácter mercantil, el fisco ha incidido directamente sobre la contabilidad y

(127) Rives, L.— L'influence de la fiscalité sur la comptabilité de l'entreprise, I.A.E. Dunnod, Paris, 1967, pág. 135.

ha construido sus modelos, que después al despertar su aplicación ciertos inconvenientes, es cuando surge la polémica.

También aquí citamos otros dos motivos según Rives, que han posibilitado esa incidencia negativa. La limitación de los expertos contables, que en ocasiones en la aplicación de sus conocimientos se han constrefido a la vertiente de la contabilidad general, centrándose en muchas ocasiones en aspectos meramente formales; y por otro lado la incomprensión de los jefes de empresa, quienes también en ocasiones coyunturales e incluso estructurales favorables, no han dedicado atención a esta faceta de su gestión. Así el fisco ha construido en multitud de ocasiones sus modelos, en ausencia de competidores sobre el tema.

Sin embargo, evidentemente estas dos lagunas, están plenamente superadas. Los expertos y los jefes de empresa son conscientes cada vez con más intensidad de la eficacia de la contabilidad y sus extensas posibilidades. También podríamos citar el amplio papel que en el plano social de la empresa y en el general, así como en el macroeconómico, juega hoy día esta Disciplina.

Podríamos pensar que en ocasiones, el fisco se ha planteado seriamente el tema de las divergencias entre la fiscalidad y la contabilidad. Hemos visto un ejemplo reciente con el informe Carter. Se plantea en el citado informe una cuestión básica. Si el fisco conscientemente pretende adaptar sus modelos a las puras exigencias contables, ¿puede y debe hacerlo?

En el estudio de esta cuestión por el Instituto Canadiense de Contadores titulados, que en líneas generales nos parece correcto, exis-

ten sin embargo, algunas cuestiones que no se han resaltado suficientemente.

La contabilidad, como indica Ijiri, en definitiva es un sistema de representación y medición. Ahora bien, los fenómenos económicos o las realidades sobre las que actúa la contabilidad no son estáticos ni homogéneos, y es ahí donde radica el quid de la cuestión: en la complejidad de las realidades sobre las que actúa la contabilidad, y según las características de aquellas, así será esta. Por ejemplo, cuando enfrentamos la teoría estática y la dinámica de los balances, no estamos realmente enfrentando teorías o principios contables, sino expresando estos en cada caso referidos a una realidad concreta. Es decir, conceptualmente podemos elaborar modelos contables específicos de cada necesidad operativa, y que serán informados por principios e incluso métodos distintos según las características del objeto material de cada uno de ellos. Pero esto no quiere decir, evidentemente, que el conocimiento contable, sea confuso y falto de operatividad, al contrario.

Lo que sucede una vez más, es la incongruencia de los sistemas político-económicos y sociales en que nos desenvolvemos. Concretamente en Occidente, nos encontramos en muchas ocasiones con una gran liberalidad de posibilidades, luce el laissez-faire-laissez-faser, pero de repente surge la fiscalidad con su normativa ad-hoc, y específica que anula aquellas versatilidades.

Lo que ocurre en muchas ocasiones es que la presencia de ciertos aspectos negativos en las actividades económicas, no quieren ser reconocidos, al menos directamente y por ello surgen las divergencias entre fiscalidad y contabilidad. Un ejemplo de ello, es el efecto de la depre-

ciación monetaria.

Por otro lado, no hay que olvidar que en ocasiones el fisco adopta una postura defensiva frente a las posibles manipulaciones de la contabilidad por el cuerpo contribuyente. De ahí, en ocasiones, la explicación de la postura del fisco, aunque en ocasiones nos encontremos ante un auténtico círculo vicioso.

Entonces la pregunta que surge es: puesto que irremisiblemente vamos a necesitar por motivos fiscales, disponer de una normativa contable que aplicar, preocupémonos a nivel colectivo y con los dispositivos más adecuados (estatales, profesionales, empresariales, mixtos, etc.) de conseguir una normativa básica, que sirva de guía, referencia y contraste de la tan repetida fiscalidad. Es decir, busquemos la armonía de las normas convergentes sobre una misma realidad y fenomenología.

Esto no quiere indicar, evidentemente que las normas fiscales -deban supeditarse automáticamente a la doctrina y aplicación extrafiscal de la contabilidad, pero si se dispondrá de esta forma de un tronco común debidamente justificado de guía y contraste según indicábamos.

En este aspecto, tenemos ejemplos diversos en distintos países. Así en Francia con el Plan contable y las guías profesionales. Y en E.E. U.U. con las tareas realizadas a nivel sectorial empresarial y profesional.

Concretamente, en España, parece que iniciamos esta tarea, por un camino similar al de Francia.

En cuanto a las divergencias específicas entre fiscalidad y —

contabilidad, podríamos presentar un catálogo abundante, tanto si elegimos el camino meramente doctrinal, como si optamos por el histórico de las realidades concretas.

Hemos manejado en nuestro trabajo, diversas publicaciones, así por ejemplo, referidas especialmente a Francia, pero con problemas que pueden también en ocasiones extenderse a otros países, los trabajos de Rives, ya citado y los de E. Carré (128). En ellas se destacan problemas similares.

Así las nociones de periodificación; el tema de las valoraciones de bienes inmovilizados y circulantes principalmente stocks; el tema de las amortizaciones y las provisiones; el tema de las compensaciones de pérdidas; un tema muy importante, el de la inflación; etc.

Multitud de comentarios, creemos que se aclaran si se deja sentada claramente una idea. La fiscalidad se desenvuelve esencialmente en el ámbito de los principios de la teoría estática de los balances. Puede pensarse que esto implica una excesiva simplificación, pero se considera como idea muy expresiva.

Es decir, el fisco no piensa prácticamente en absoluto ni en la teoría dinámica, tal como fue puesta de manifiesto por Schmalenbach magistralmente, ni en la teoría orgánica, tal como fue concebida principalmente por Schmidt.

De esta premisa básica se desprenden muy diversas consecuencias específicas.

(128) Carré, E. - Divergences entre Fiscalité et Comptabilité. Dunod. Paris. 1969.

Por otro lado, tenemos el gran tema de la periodificación, que enfrenta en ocasiones en esa zona convencional de la temporalidad de los ejercicios, a los criterios de gestión empresarial y a los de la fiscalidad.

En ocasiones también esta última produce efectos negativos sobre la contabilidad, aunque se vean acompañados de tratos fiscales favorables. Nos referimos a la utilización del sistema fiscal al servicio de la política económica y social, aunque en ocasiones pueda aplicarse lo que indica Acosta (129) al enjuiciar la estrategia del informe Carter, y su conducta e ideas básicas, situando en primer lugar la idea de justicia fiscal, de que en muchas ocasiones la exención o el régimen tributario especial se van a postular como milagrería de cualquier política o politiquilla económica.

Esas medidas fiscales a que nos referimos, influyen también en ocasiones negativamente sobre la contabilidad, y la proliferación de las mismas implica en muchas ocasiones el desvirtuamiento total de la imagen empresarial.

Sobre esta materia se ha pronunciado también organizaciones internacionales, que propugnan en definitiva, una ingerencia mínima sobre los principios generales, siendo las excepciones a los regímenes generales matizadas y limitadas y en todo caso, detectables perfectamente para distinguir la realidad y la excepción:

Como final de este apartado podíamos concluir, dentro del espíritu del dictamen del instituto Canadiense de Contadores titulados, que

(129) Acosta, R.- Editorial del nº 26/27 1968 de E.F.E. ob. ci.

la fiscalidad debe inspirarse en la contabilidad, pero a su vez no puede renunciar al enunciado explícito y detallado de sus modelos específicos, con el fin de ofrecer una imagen concreta y con un margen mínimo de incertidumbres, de su normativa, y por lo tanto que pueda preverse claramente su alcance y consecuencias.

4.4.3. EN LOS MEDIOS.

La contabilidad en su metodología y procedimientos, utiliza — unos medios muy variados, adaptados en cada caso, lógicamente, a las características de sus aplicaciones. En este aspecto, como en otros que — también se han puesto de manifiesto, destaca una variada gama de instrumentos que en cada caso se adaptan a la realidad dinámica y versátil de los fenómenos analizados.

Los medios en contabilidad han evolucionado fenomenalmente aprovechando los avances de la tecnología. Así desde los documentos y libros tradicionales, a otros procedimientos esencialmente manuales, introduciendo con posterioridad medios mecánicos diversos cada vez más perfeccionados y también medios electrónicos. En el futuro previsiblemente, continuará evolucionando este campo.

Es evidente que desde el punto de vista de la gestión empresarial, se eligen aquellos medios más aptos para cada caso particular, existiendo por lo tanto una variada gama de soluciones.

De ahí que la normativa jurídico-mercantil, primero, y la fiscalidad después no pueda ser en este campo rígida en cuanto a aspectos — accidentales.

Siempre deberá existir una normativa mínima que trate de garantizar la sinceridad y veracidad de los datos contables, pero esta finalidad no hay que olvidar que puede conseguirse sobre la base de instrumentos muy diversos.

Además la fiscalidad siempre puede servirse de sus medios propios de investigación para asegurar la consecución de aquella sinceridad y veracidad. En este aspecto, que duda cabe, las soluciones dependen -- esencialmente de las características particulares de cada caso concreto. En países en los que existe una mayor transparencia general en las relaciones económicas y sociales, la cuestión es totalmente distinta de aquellos en los que están presentes los resabios o privilegios de ciertas -- clases que monopolizan en mayor o menor medida la información.

A su vez, el tema nos aparece distinto según la dimensión y la importancia de los entes afectados, ya que evidentemente los medios están en íntima relación con los fines.

También debe destacarse a este respecto la existencia de organizaciones, o controles intermedios o paralelos a los de la fiscalidad. En efecto, debido a la complejidad que señalábamos anteriormente de las relaciones económicas y sociales y a los intereses en juego en las mismas, existe cada vez en mayor medida necesidad de disponer de información sin cera, veraz e independiente sobre todas ellas, y por esto al margen de la fiscalidad existen organizaciones y controles que adveran responsablemente la información contable empresarial. Nos referimos a la actuación de los expertos contables, que a través de diversas organizaciones reconocidas, reguladas y fomentadas por la ley dan fe sobre la sinceridad y vera idad del contenido de la contabilidad de las diferentes unidades económicas.

Por lo tanto podríamos concluir este apartado, reforzando una vez más la idea fundamental de distinguir en este campo lo esencial de lo accidental, y advertir sobre la casuística variada que representa, y como en este terreno la legislación debe ser consecuente armonizando las exigencias procedentes de los distintos campos y aprovechando las posibilidades que en todos ellos se ofrecen, para conseguir que la fiscalidad de la forma más insensible posible consiga sus fines.

4.4.4. ESPECIAL REFERENCIA AL CASO ESPAÑOL: (Doctrina, normativa jurídico-mercantil, Plan contable, fiscalidad).

La problemática entre fiscalidad y contabilidad presenta en nuestro país unos rasgos muy peculiares. Refiriéndonos, como hacen la mayor parte de los autores que se han ocupado de este tema, a la época que se inicia en 1.939 se observa una variada concatenación de causas y efectos no solamente entre fiscalidad y contabilidad, sino sobre el funcionamiento del sistema económico en sus distintas facetas y la contabilidad.

Hasta comienzo de la década de los 60, son suficientemente conocidas las causas que condicionaron la realidad contable de nuestras empresas: autarquía económica, inflación galopante, escasez e intervencionismo económico y también del lado de la fiscalidad, el impuesto sobre beneficios extraordinarios.

Superadas gran parte de aquellas circunstancias a finales de los años 50 se inicia un cambio total de rumbo en nuestro sistema económico y también de forma peculiar en la fiscalidad.

En esta última afloran con gran profusión y generalidad los métodos "objetivos" de determinación de bases tributarias; de forma paradó

jica en la época en que estos métodos podían haber sido útiles, no se aplicaron, al menos en un plano puramente jurídico, y sin embargo, cuando se proclama la vuelta a la normalidad, se aplican métodos anormales.

Pues bien, al socaire de las realidades expuestas, los factores señalados en el enunciado de este apartado, afilan sus armas, incidiendo sobre la problemática que nos ocupa.

En primer lugar la doctrina contable. Son evidentes las formidables mejoras y perfeccionamiento conseguidos en este campo en los últimos años en España. Junto a la mayor inquietud intelectual en torno a esta materia, las mejores posibilidades de comunicación de las ideas en un plano internacional han supuesto un avance notable en la doctrina contable. La contabilidad aparece hoy situada sobre el mismo plano que cualquier otra disciplina que incide sobre los mismos fenómenos que aquella. Sin embargo, quizás pueda señalarse una peculiaridad negativa en la situación presente que por cierto va disminuyendo. El individualismo propio de nuestro carácter, es motivo en muchas ocasiones de disminución en la fecundidad de las investigaciones contables. Es evidente que en la actualidad la complejidad de los problemas con que nos enfrentamos, requiere para su eficaz planteamiento y solución de la tarea en equipo. Sin perjuicio de que mentes privilegiadas, son las que en definitiva sitúan los jalones principales del avance científico, no es menos evidente que las genialidades necesitan también contar con un caldo de cultivo adecuado.

En resumen podemos afirmar que salvando la observación indicada, la doctrina contable se encuentra a la altura que las exigencias de los problemas que afronta le reclaman, sin que ello implique lógicamente, que se hayan culminado sus posibilidades.

Respecto a la normativa jurídico-mercantil, recordemos en primer lugar las observaciones y el contenido del capítulo 3. Aquí nuestras conclusiones serán fundamentalmente negativas. Nos referimos esencialmente a la ordenación contable de nuestro Código de Comercio y Ley de S.A., con la particularidad respecto al primero de la reforma del presente año.

El Código de Comercio de 1.885, se había quedado evidentemente desfasado. Ya vimos el reconocimiento legal en 1.964 de su reforma. Al fin esta llegó en 1.973. Ahora bien, interesa en primer lugar resaltar - varias ideas. En primer lugar que la ley 41/1964 de 11 de junio de Reforma del Sistema Tributario (es interesante hacer constar este detalle) se planteó no solamente la necesidad de reformar el Código de Comercio, sino además las leyes especiales que regulan esta materia (evidentemente entre ellas la ley de S.A. de 1.951). En segundo lugar, esta referencia a las leyes especiales era obvia porque en gran medida los preceptos del Código no son aplicables a las sociedades anónimas, rigiendo para ellas su legislación específica.

Estas observaciones llevan consigo que surja una paradoja. El legislador al aprobar la ley 16/1973 de 21 de julio no hace la menor mención a esta circunstancia; parece como si el mandato de la ley 41/1964, ya estuviese cumplido con la promulgación de la ley citada. Evidentemente, esto sería una forma muy peculiar de entender las cosas.

Además de lo anterior, podemos plantearnos la cuestión de si - la reforma ha resuelto los problemas planteados y a la altura de 1973 es un texto satisfactorio.

Para enjuiciar esta materia son convenientes considerar cier-

tas cuestiones previas. Practicamente un siglo ha estado vigente el Código en este campo. La modificación de un texto legal fundamental, aunque sea de carácter mercantil debe rodearse de múltiples exigencias para que la tarea emprendida tenga el éxito apetecido y sobre todo no resulte improvisada y tenga por otro lado en cuenta el interés básico de cualquier norma legal: el bien común.

Por ello en primer lugar, y en esto es un ejemplo evidente de buen sentido y eficacia, la elaboración del informe Carter, en la preparación y gestación de la normativa correspondiente deben participar, pero de verdad, los estamentos afectados por la reforma. En segundo lugar, esa participación debe efectuarse con plenas garantías de que su realización sea integral, sin cortapisas.

Así evidentemente se garantiza un correcto enfoque del problema y consecuentemente de su solución.

Para afrontar mejor la crítica de la normativa vigente, vamos a referirnos separadamente a dos tipos de problemas: aspectos formales y aspectos valorativos.

Respecto al primer punto, señalamos lo siguiente:

En primer lugar el Código sigue refiriéndose a los comerciantes o empresarios indiscriminadamente.

¿Porqué se ha suprimido como libro obligatorio el Mayor? No lo entendemos. Estimamos que es una incongruencia de la ley, que unicamente puede llevar consigo inconvenientes, sin aportar practicamente ventaja alguna, sobre todo teniendo en cuenta las facilidades que ofrece el le-

gislador para anotaciones resumidas.

¿Porqué no han de transcribirse mensualmente en el libro de inventarios y balances los balances de comprobación con sumas y saldos? Esta exigencia, dejada al trimestre, creemos es necesaria sobre todo al no tener la exigencia del Mayor.

El legislador acertadamente ha suprimido el pie forzado sobre las exigencias que debían reunir los libros de contabilidad para su aceptación, dando paso a las nuevas técnicas y procedimientos e incluso a las que en el futuro puedan plantearse.

Señala también la reforma que el inventario, el balance de ejercicio y la cuenta de resultados, deberán ser redactados con criterios contables generalmente admitidos. Extraordinario principio, sobre todo si se viera acompañado de forma explícita en su desarrollo. De lo contrario, - en sí mismo creemos tiene escaso valor, a no ser ~~el~~ liberamos de la pregocupación de que el legislador desea que se utilicen en vez de dichos principios, otros totalmente arbitrarios y perjudiciales. En este sentido, hemos ~~de~~ recordar una vez más, las realidades actuales y fundamentalmente - las intenciones de los organismos internacionales por mejorar esta mate-
ria con regulaciones explícitas y detalladas. Además el legislador se re-
fiere a los balances de ejercicio, y los balances finales de las empre-
sas?

Ahora podríamos preguntarnos por la relación de nuestro ordena-
miento mercantil, con el Plan General de Contabilidad y la fiscalidad. No
olvidemos en definitiva, que el ordenamiento jurídico debe ser armónico -
en su conjunto y por lo tanto entre cada una de sus partes.

Estimamos que puede afirmarse que el legislador mercantil (permitasenos la expresión) ha ignorado totalmente la existencia y sus efectos del Plan General de Contabilidad; es decir, lo que lleva, o debe llevar consigo la voluntad del Gobierno, especialmente a través del Ministerio de Hacienda, sobre la normativa contable. Aquí se observa una incongruencia clara, que puede tener en el futuro, de no remediarse, efectos perjudiciales de carácter general y en particular sobre la fiscalidad.

El Código no se pronuncia sobre las características formales de los estados contables, excepto con la indicación sobre la cuenta de resultados, en la que señala debe expresarse siempre la cifra de negocios y una clasificación de los resultados que nos parece acertada.

Respecto a los aspectos valorativos, poco puede indicarse, ya que el Código se limita a señalar que las partidas del balance se valorarán con arreglo a criterios objetivos que garanticen los intereses de terceros y siguiendo los principios que exige una ordenada y prudente gestión económica de la empresa. Señala también la norma acertada de que habrá de mantenerse una continuidad en los criterios de valoración que no podrán ser variados sin causa razonada, que deberá expresarse en su caso, en el propio libro de inventarios y balances.

Aquí una vez más, resaltamos la conveniencia de explicitar y concretar los principios abstractos y generales.

Respecto a la materia de verificación de la contabilidad, hay que señalar que los términos en que estaba redactado el anteproyecto de ley que comentamos, eran inadmisibles. Este fue uno de los puntos más debatidos en la Comisión Legislativa correspondiente, imponiéndose al fi-

nal una fórmula satisfactoria, cuyo alcance por otro lado está pendiente de las normas reglamentarias que deben dictarse sobre responsabilidad, - incompatibilidades, retribución y régimen de actuación, de quienes realizan las funciones de verificación.

Resumiendo, nuestra postura en esta materia, consideramos que se debería haber afrontado la misma de forma más completa y comprensiva, además de las leyes especiales, esencialmente la ley de S.A. para asegurar la realización de una reforma eficaz y a la altura de nuestro tiempo,

Respecto a la ley de S.A. son tan conocidos sus defectos que - solamente enunciamos los aspectos más destacados.

Respecto al capítulo VI de la ley, las normas sobre aspectos - formales del balance y cuenta de resultados; en cuanto a aspectos valorativos, sus normas cerradas sobre el principio del precio de adquisición, con enunciados excesivamente generales. En cuanto a los momentos finales de la vida social, fusiones principalmente ausencia de normativa.

Y en cuanto a la idea del Grupo de Sociedades y a la consolidación contable, ausencia total de normas. Y por último en relación con la Censura de Cuentas, también preceptos ineficaces, como ha demostrado sobradamente la realidad empresarial.

En resúmen en materia contable, entendida en sentido amplio, - el juicio en general es negativo.

Respecto al Plan General de Contabilidad, ya resaltamos en su momento, apartados 2.5, sus principales características y juicio crítico.

Aquí vamos a resaltar principalmente, la ausencia de la debida coordinación y armonía a nivel oficial en esta materia, según indicábamos también al tratar de la reforma del Código de Comercio.

A pesar de todo recibimos como positiva la primera realidad — concreta de largo alcance y amplios objetivos que se ha afrontado en — nuestro país a nivel oficial.

También debe destacarse el carácter incompleto de la tarea realizada y el gran camino, que si existe verdadera voluntad de andarle hay que recorrer.

En materia de valoraciones es francamente negativa, según se — indicó en su momento, el carácter parcial con que se ha afrontado este — punto, que antes de considerarse como elaborado, debería haberse sometido a un mayor grado de maduración, que supusiera un planteamiento de la materia más comprensivo de la problemática que encierra.

Y aquí terminamos nuestros comentarios al Plan, para no repetir lo ya expuesto en el punto 2.5.4. que evidentemente complementa lo — dicho en el actual.

Y llegamos por último, a la fiscalidad. En materia de medición de la renta empresarial, hay que considerar en primer lugar, que la normativa vigente, en sus líneas básicas incluso en su detalle, proceden — prácticamente de principios de siglo. Esta afirmación es fundamental para su correcta interpretación.

Es evidentemente justo el calificativo de pieza maestra que se ha aplicado a la famosa disposición quinta de la tarifa III de Utilidades.

Por otro lado, consideremos la evolución experimentada por los fenómenos económicos a lo largo de nuestro siglo y en consecuencia, encontraremos la respuesta. La problemática específica entre fiscalidad y contabilidad en nuestro país.

¡Qué gran visión la del legislador de la disposición quinta! Enuncia el concepto de beneficio y además, lo desarrolla explícitamente delimitando sus componentes.

El concepto de renta o beneficio, puede decirse que es integral y exhaustivo, en terminología del Carter Report, configura una base "comprehensiva".

Sin embargo, esta regulación fiscal del beneficio no se ha -- adaptado a los perfeccionamientos y avances de la contabilidad y sobre -- todo a las exigencias de los nuevos fenómenos económicos, esencialmente la inflación y el gran dinamismo tecnológico y económico.

En el futuro e incluso ya en el presente, observamos la necesidad de una íntima conexión entre los criterios contables reconocidos de nuestra planificación y los criterios fiscales, considerando como principio general, que la fiscalidad debe atenerse a los principios y métodos contables configurando sus modelos detalladamente de acuerdo con aquellos y tratando de que cualquier excepción de la línea básica expuesta, sea detectada con precisión, evitando así que los casos particulares obscurezcan la visión de conjunto y asegurando así, una línea evolutiva clara sobre la base de la evolución cambiante de la realidad y del perfeccionamiento de la disciplina contable.

De ahí la exigencia de que los distintos medios utilizados -- por la fiscalidad para conseguir sus variados fines, no debe apartarse -- de las características esenciales de los fenómenos sobre los que incide.

5. PROPUESTA DE MODELOS DE MEDICION FISCAL EMPRESARIAL.

5.1. OBSERVACIONES GENERALES.

En estos momentos podríamos centrar nuestra atención en los aspectos concretos del fin de la tésis, para de esta forma dar por teminada la misma. Sin embargo, con objeto de que su contenido gane en perspectiva, vamos a realizar con carácter previo, unas observaciones generales.

La gran variedad y los cambios frecuentes en los sistemas tri-butarios, es uno de los rasgos básicos de la fiscalidad actual. Tanto si contemplamos a los diversos países aisladamente, como si lo hacemos en - conjuntos supranacionales, se observa una preocupación permanente por -- adaptar y perfeccionar los sistemas fiscales.

La citada variedad preocupa a quienes pretenden encontrar las homogeneidades de las distintas figuras impositivas con el fin de efec--tuar comparaciones internacionales. Así en el seno de la O.C.D.E. se ha publicado el documento "Estadísticas de ingresos públicos de los países miembros de la O.C.D.E. 1968-1.970". Una clasificación normalizada. Y un artículo resumido sobre el mismo, en su revista bimensual "El observador de la O.C.D.E. nº 61. Diciembre 1.972". De ambos documentos, Escribano - (130) realiza una síntesis.

También puede citarse el trabajo de Hesse (131) referido a los países de la C.E.E. y basándose en los principios de armonización fiscal inspirados en la misma.

(130) Escribano, A.- Clasificación normalizada OCDE. Ingresos Públicos. Revista Hacienda Pública Española. nº 21, 1973.

(131) Hesse, M.D.- Métodos y medios para establecer una nueva clasificación de los impuestos, basándose en los principios de armonización de los sistemas fiscales de los países miembros de la C.E.E. Hacienda Pública Española. nº 15, 1.972.

Esta observación inicial sobre el dinamismo y variedad de los sistemas fiscales no debe perderse de vista, ya que de lo contrario cualquier conclusión sobre un sistema o un tributo concreto, puede quedar — desfasada.

En la exposición del capítulo 4, hemos dedicado atención a la problemática de la medición fiscal de la renta empresarial, no solamente en España, sino también en el extranjero.

Pues bien, en los países contemplados se cumplen perfectamente las afirmaciones anteriores.

En la C.E.E. y como consecuencia, en definitiva, de tratar de — conseguir los objetivos del Tratado de Roma de 1.957 y su evolución posterior, vimos como el Informe Neumark en 1.962 trazó un amplio programa sobre la fiscalidad de la C.E.E. que ha ido avanzando sucesivamente y — concretándose en estudios, comunicaciones, informes, propuestas, etc., — entre cuyos puntos podemos concretar la armonización de un Impuesto sobre la Renta de Sociedades.

En la C.E.E. podemos indicar que existen tres impuestos que — preocupan grandemente: el impuesto sobre el valor añadido; el impuesto — sobre la Renta de Sociedades y el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El primero concebido como una modalidad de impuesto sobre ventas (indirecto) y los otros dos en su forma tradicional.

Respecto a estos dos últimos, cabe citar la preocupación básica de la relación, autonomía o integración entre ambos.

De los múltiples estudios y trabajos realizados sobre esta ma-

teria, queremos destacar ahora, uno particularmente importante: el informe de A.J. Van Den Tempel (132). En él se refiere fundamentalmente a la materia denominada convencionalmente, doble imposición económica de los dividendos, poniendo de manifiesto los distintos sistemas de tratamiento del problema, agrupados en tres apartados: a) Sistema clásico; b) Sistema de doble tipo; c) Sistema de imputación.

Examina la evolución de la normativa de los países miembros, -- los efectos de los sistemas anteriores en una economía cerrada, los aspectos internacionales de los mismos, otros sistemas, y por último, unas -- conclusiones.

En los países miembros de la C.E.E. se observa en los últimos años una gran movilidad en sus sistemas fiscales, con objeto de cumplir los objetivos de la Comunidad y en otros casos simplemente como perfeccionamiento de su sistema fiscal aisladamente considerado, si bien generalmente, aparecen las dos razones de forma combinada.

Así en Italia el 24 de julio de 1967 el Gobierno presentó a -- la Cámara de Diputados un proyecto de ley de Bases para llevar a cabo la reforma tributaria, mediante el sistema de delegación legislativa, que -- después de diversas vicisitudes se concretó el 9 de octubre de 1971 en la ley de Reforma Tributaria que entrará en vigor en etapas sucesivas.

Otro ejemplo es Inglaterra, donde en 1971 el Canciller del Tesoro anunció diversas reformas del sistema fiscal, que han dado origen a multitud de polémicas y a las publicaciones de sendos "libros blancos" y "libros verdes", así como a ser motivo y origen de preocupación desde el

(132) A.J. Van Den Tempel. -- El Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta en la C.E.E. Publicado en Hacienda Pública Española. nº 9. 1971.

punto de vista de la C.E.E., donde se ponen de manifiesto una y otra vez, las conveniencias de cada país específicamente considerado y las de la Comunidad, que a veces no van paralelas y son causa de perturbación en la misma.

Así mismo podríamos citar otros casos relativos a los demás países de la C.E.E. lo cual no hacemos por razones de brevedad.

En la Comunidad Europea, ya señalamos la preocupación básica por tres tributos: el I.U.A. el I. sobre Sociedades y el I. sobre la Renta, que según veremos serán tomados en cuenta más adelante.

También podemos citar ahora por referirse a Inglaterra, el impuesto al Gasto, según idea de N. Kaldor (133). La obra de Kaldor, surge en definitiva como una nueva versión de su trabajo como miembro de la Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, designada en 1.950.

Kaldor expone ampliamente sus ideas en la obra citada tendentes a justificar el impuesto al gasto, como sustitutivo del impuesto sobre la renta. Nuevamente hizo públicas sus ideas en su estudio para una propuesta de reforma tributaria sobre la India (134).

Respecto a E.E.U.U. podríamos citar en primer lugar la polémica sobre el impuesto sobre el valor añadido, con respecto a la concepción de este tributo en Europa, esencialmente en la Europa de los Seis.

Esta materia ha sido tratada extensamente por múltiples autores. Así puede verse una síntesis sobre ella en las publicaciones sobre los -
(133) Kaldor, N.- Impuesto al Gasto. F.C.E. 1.963.
(134) Kaldor, N.- Propuesta de Reforma Tributaria para la India. Publicada por Hacienda Pública Española nº 18. 1.972.

coloquios de la XVII Semana de Derecho Financiero (135).

Como indica Félix de Luis, en los citados coloquios en Estados Unidos existe una fuerte corriente de opinión en favor del impuesto sobre el valor añadido, como sustitutivo -total o parcial- esta última suele ser la posición más frecuente del impuesto sobre Sociedades. Los defensores de esta tesis pretenden con ello suprimir determinados efectos económicos no deseables que atribuyen al impuesto sobre Sociedades. Las principales razones que se alegan para defender esta sustitución se enuncian a continuación: 1) Con ello mejorará la balanza de pagos, por las favorables alteraciones que se producirán, tanto en la balanza por cuenta de renta, como en la de por cuenta de capital. 2) Posibles efectos sobre la actividad y el desarrollo económico, lo cual está relacionado básicamente con los criterios sobre la traslación de ambos impuestos; 3) respecto a la asignación de los recursos, se ha dicho que el impuesto sobre Sociedades penaliza la eficiencia al concentrar su carga sobre las empresas -eficaces capaces de obtener beneficios, mientras que no lo pagan las empresas marginales que no obtienen rendimientos; 4) el impuesto sobre sociedades discrimina respecto a las empresas que tienen forma social y el I.V.A. sería neutral.

Hay que señalar también que en Inglaterra este tema fue discutido en el informe Richardson en 1.964, concluyéndose en el mismo que no se encontraban motivos para la implantación del I.V.A. como sustitutivo del profits tax. También esta materia fue tratada posteriormente por Mitton y Kaldor.

(135) Semanas de Derecho Financiero 1.969, Madrid.

En los coloquios citados, así como en otras publicaciones que citaremos en la bibliografía se han analizado todos estos puntos y en general toda la problemática del I.V.A.

Por último, citaremos respecto a E.E.U.U. la polémica en torno al gravámen de las ganancias y pérdidas de capital, con las tendencias recientes a su inclusión en las bases de los impuestos de la Renta y de Sociedades de forma íntegra y más comprensiva que con anterioridad. Así puede verse la publicación del First National City Bank, de octubre de 1.972.

Respecto a Canadá ya hemos observado la trascendental importancia del Informe Carter, calificado por multitud de autores como una verdadera revolución fiscal. Por ejemplo, Musgrave se refiere al mismo considerándolo un verdadero monumento tributario (136).

Ya glosamos en el apartado 4.3.2. ciertas ideas fundamentales del informe, aparte claro está, de la exposición concreta de la materia relativa a la medición fiscal de la renta empresarial.

Del sistema fiscal propuesto en el Carter Report, destaca como impuesto principal. El impuesto sobre la Renta. Respecto al impuesto sobre Sociedades se plantea la integración absoluta del mismo, en el primer. Y respecto a los impuestos indirectos, se configura el impuesto sobre ventas al por menor, previéndose incluso en un futuro, la integración de este último en el Impuesto sobre la Renta.

(136) Musgrave, R.- El Informe de la Comisión Carter. The Canadian Journal of Economics. Febrero 1.968. Publicado en Economía Financiera Española, nº 26/27 de 1.968.

El informe Carter, debido a su extraordinaria importancia, ha dado origen a una copiosa bibliografía y al estudio de sus múltiples aspectos, centrándose principalmente sobre el impuesto sobre la Renta, y - en especial a su relación con el impuesto sobre Sociedades.

Debido al papel fundamental, asignado en el informe Carter al Impuesto sobre la Renta, no es extraño que el estudio de esta última, - también ocupe un lugar destacado.

Ya citamos en su momento, en el apartado 1.2.2. como el análisis conceptual de la renta se había tratado de convertirlo en operativo en el campo fiscal. Citamos entonces a Kaldor cuando estudia el concepto de ingreso en la teoría económica, en el marco de su libro sobre el Impuesto al Gasto, y también a Murray sobre el concepto de ingreso: aspectos económicos y legales, en Ensayos sobre Economía Impositiva, de Musgrave y Shoup, editores.

También hemos citado a Kaldor, en relación con su propuesta para la reforma tributaria en la India, donde perfila sus ideas aplicándolas a dicho país.

Podemos citar ahora a Musgrave (137) y a Due (138), así como a Albiñana (139) y a otros muchos autores que han estudiado la problemática de la renta desde el punto de vista fiscal.

-
- (137) Musgrave, R.- Teoría de la Hacienda Pública. Aguilar 1969. pág. 166 y siguientes.
- (138) Due,- Análisis Económico de los impuestos. El Ateneo. Buenos Aires 1.968. pág. 99 y siguientes.
- (139) Albiñana, C.- La tributación de las ganancias de capital en España. Guadiana de Publicaciones. Madrid 1.970.

Y enlazando, precisamente con el informe Carter, los trabajos de Schanz (140) y Simons (141), citados profusamente por la mayor parte de los autores. En vez de citar aquí las ideas de Schanz y Simons, tomadas directamente de sus escritos, vamos a efectuarlo siguiendo un resumen o presentación de las mismas incluido en la revista de Hacienda Pública Española.

El concepto de renta y su operatividad fiscal constituyen el contenido fundamental de los trabajos a los que seguidamente se hace referencia. De forma resumida puede decirse existen dos teorías básicas sobre el concepto de renta: la teoría de la periodicidad o de la fuente y la teoría de los incrementos netos de riqueza. La primera fue mantenida por Von Hermann y su idea fundamental no es otra que la exclusiva consideración como elemento de renta de aquellos ingresos periódicos que proceden de una fuente de renta. Paralelamente la paternidad de la teoría de los incrementos netos de riqueza, según la cual la renta es la suma de todos los ingresos que contribuyen a elevar el poder adquisitivo del que los recibe, corresponde a G. Schanz. Como se observa esta teoría - prescinde de la periodicidad, y además, rechaza una idea anteriormente muy difundida, según la cual se consideraba renta todo lo que posteriormente podía consumirse con arreglo a un plan racional, con lo que quedaban excluidos los ingresos no periódicos. En cambio, el principio de conservación de la fuente, sí ocupa un lugar y preferente en la teoría de Schanz, al igual que en la de Von Hermann. La concepción de Schanz, superior a la de Hermann, requirió varios decenios, no obstante, para que se

(140) Schanz.- El concepto de renta y las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta. Documento recopilado en Hacienda Pública Española nº 3. 1970.

(141) Simons, H.- El impuesto personal sobre la Renta. Documento recopilado en Hacienda Pública Española nº 3. 1.970.

aceptase por un gran número de conocidos teóricos (Haig, Simons, Due, - Gobbi, Pistorius, y Moll, entre otros), al menos en sus rasgos esenciales y también por la legislación positiva.

Una vez expuestas las dos teorías anteriores se glosa en la — presentación que seguimos, las definiciones que inspiradas en las ideas de Schanz, han gozado de mayor difusión, han sido más tenidas en cuenta a efectos de la implantación de un impuesto sobre las rentas individuales. Así Haig, define la renta como el aumento en el poder individual para satisfacer sus necesidades en un período dado, consistiendo tal poder en el dinero o en cualquier cosa susceptible de evaluarse en términos monetarios.

Siguiendo las tesis de Haig, Simons, definió la renta personal como la suma algebraica del consumo de una persona y el cambio de valor de su patrimonio durante un período dado. En síntesis tanto Haig como Simons, lo que intentan es dar un concepto de renta que sirva como medida de la capacidad impositiva de una persona contemplada por el impuesto sobre la renta. La misma definición de Simons es la que utiliza Due.

La dificultad de trasladar tales conceptos de renta al campo — de la realidad se pone de manifiesto si se examina la legislación exis—tente en materia de impuestos sobre la renta en los más importantes paí—ses, pues se observa, que generalmente se renuncia a dar una definición general y omnicomprensiva del objeto del impuesto y que más bien se es—fuerzan en determinar este de modo casuístico y en definitiva, correspon—de a la administración fiscal y a los Tribunales en última instancia, precisar la aplicación de las normas. La definición de Haig-Simons-Due, por tanto hay que tomarla como una guía, más que una fórmula de amillaramiento

to y sus autores no sugerían que la venta imponible se midiera realmente sumando el consumo personal y el cambio del valor neto del patrimonio — del contribuyente. En cualquier caso, se presentaban como indica Haig, — la adopción de determinadas medidas que tuviesen en cuenta tres problemas importantes: a) las imperfecciones del patrón económico del valor; — b) las imperfecciones de la práctica contable; c) las imperfecciones de la administración.

También se glosa en la introducción que estamos siguiendo un — trabajo del distinguido Contador canadiense K.L. Carter, Presidente de — la Real Comisión Canadiense para Tributación, que produjo el Informe Carter, sobre la Reforma Canadiense y Henri Simons, donde se reconoce que la Comisión se inspiró en Simons, para concretar la noción de renta, básica para el Impuesto sobre la Renta.

Pues bien, a través de las ideas citadas y también en relación con la mayor parte (por no decir todos) los autores que se ocupan de esta materia, puede llegarse a la conclusión de que los enfoques y conclusiones por lo tanto, del estudio del concepto de renta, se refieren al — ámbito personal, es decir, están pensados y desarrollados para enjuiciar y medir la capacidad impositiva de una persona física o la unidad contribuyente-familia, en su conjunto.

Es decir, se trata de un enfoque distinto al que se refiere a la capacidad impositiva empresarial, independientemente de la forma jurídica de la empresa de que se trate.

Esta diferencia en el enfoque citado hay que resaltarla debidamente, aunque como se desprende de la naturaleza del problema existan as

pectos comunes y válidos para ambos.

No obstante, insistimos en la diferencia.

Como, es obvio, a lo largo de nuestro trabajo nos hemos estado refiriendo, o al menos ponemos nuestra meta en la medición de la renta - empresarial y predominantemente a la misma cuando se refiere a una empresa con forma societaria.

Desde este punto de vista, el protagonista es la empresa; no - los sujetos, los propietarios que se encuentran "detrás" de ella. Así al referirnos a la empresa, como comunidad de medios personales y materia-- les, debidamente combinados para la consecución de sus fines, observamos que la panorámica del análisis, es distinta que al referirse al estudio de los distintos sujetos receptores de renta de distintas fuentes, entre ellas de la empresa.

Por lo tanto nos encontramos en un punto intermedio del análi-- sis económico y tributario. No nos referimos al impuesto sobre la renta de las personas físicas (o familias) sino a los impuestos que gravan la renta o el beneficio empresarial; es decir, nuestro centro de atención - es la empresa.

Este fenómeno, básico en nuestro mundo moderno y en ocasiones tremendamente formidable (por ejemplo el caso de las unidades multinacio-- nales, que ya preocupa hasta las organizaciones internacionales, como la O.N.U.), puede ser contemplado desde dos puntos de vista: micro y macro-- económico. Así la fiscalidad puede estudiarse bajo los dos aspectos cita-- dos. Respecto al primero se observa a la empresa como un mundo en sí mis-- ma; respecto al segundo, desde el punto de vista de los grandes agrega--

dos que constituyen un entorno más amplio que el unitario citado anteriormente, por ejemplo, un país.

En ambos casos observamos que como consecuencia de las actividades empresariales, se generan nuevos valores, se crea riqueza, se originan productos o rendimientos que son imputados a los sujetos que participan en la empresa y a su vez se originan variaciones patrimoniales para la propia empresa y para terceros.

Pues bien, estos procesos de formación e imputación o distribución de las rentas generadas en la empresa o en un conjunto nacional son los que deben ser certeramente captados por los modelos de medición fiscal.

Y aquí surge un hecho, tan evidente y elemental, que quizás por ello, muchas veces se olvida. Quien debe captar los fenómenos citados para la imposición (generalmente el Estado) necesita conocerlos y estar informado sobre los mismos. Aquí radica el éxito y el problema fundamental de la Administración Fiscal. Contar con un Sistema Informativo que permita hacer operativos los modelos fiscales que se establezcan para agravar los distintos hechos imponibles. De ahí que todo esfuerzo en esta dirección, nunca puede considerarse como excesivo e improductivo.

También vamos a citar aquí, una glosa de Fuentes Quintana (142) a una nueva obra de Musgrave (143), cuando juzgando la aplicación y el es

(142) Fuentes Quintana, E.- Sistemas Fiscales: Un comentario. Hacienda Pública Española nº 1. 1.970.

(143) Musgrave.- Fiscal Systems. "Studies in Comparative Economics" nº 10. Ed. Yale. New Haven y Londres. 1.969.

tudio de los principios económicos y financieros a los distintos países, se pregunta:

¿Son susceptibles de una aplicación general los principios económicos y financieros pensados y escritos en los países desarrollados o, por el contrario, su aplicabilidad e interés se limitan a los países en que esos principios se formularon?

¿Es posible crear una Economía y una Hacienda con validez y — utilidad para países tan distintos geográfica, económica e ideológicamente como pueden serlo Polonia, Canadá o España, o por el contrario, tendremos que contentarnos con varias especies de Economía y Hacienda, cada una de ellas con diverso contenido y aplicabilidad?

Estas preguntas espectaculares constituyen cuestiones sin respuesta en los cursos habituales de Economía o Hacienda comparada, limitados generalmente, —continúa Fuentes— a realizar una pura taxonomía de la actividad económica o financiera nacional en categorías vagas con discutible y —a veces sin la— correspondencia con la realidad. Sin embargo, — es lo cierto que un correcto enfoque comparado de las cuestiones económicas y financieras, realizado con rigor y aprovechando la creciente bibliografía producida en áreas distintas de donde nacieron la Hacienda Pública y la Economía, permitiría lograr muchas ventajas en el estudio de los problemas económicos y financieros.

Favorecer este tipo de análisis; tal es el objetivo del Comité de Economía Comparada. Para conseguirlo ha auspiciado hasta la fecha nueve ensayos, además del presente de Musgrave.

Pues bien, antes de entrar en los aspectos concretos de las pro

puestas de modelos de medición fiscal de la renta empresarial, es conveniente recordar al hilo de estos argumentos suscitados por la obra de — Musgrave, la exposición del capítulo I sobre el análisis conceptual de — la renta empresarial. No estamos en un mundo estático que ha encontrado sus estructuras definitivas. Las ideas y los sistemas políticos, económicos y sociales evolucionan, e inmersa en la citada evolución, las ideas y las estructuras empresariales también se modifican no solamente en el seno de los países aisladamente considerados, sino y fundamentalmente en función de las interdependencias y conexiones de carácter internacional.

Evidentemente estas ideas no pueden olvidarse al tratar de la fiscalidad empresarial, ya que podemos preguntarnos, hasta qué punto un sistema fiscal debe ser un conjunto pasivo o activo al servicio de la comunidad.

En esta línea, como señala acertadamente el Informe Carter, el sistema fiscal debe estar presidido por una idea básica: la justicia. Esta debe ser la razón última, por encima de cualquier otra consideración.

A continuación haremos referencia a diversos modelos fiscales referidos a la renta empresarial, o mejor dicho, a las rentas empresariales, presentando la característica de considerarles interrelacionados.

5.2. SOBRE EL PRODUCTO NETO O VALOR AÑADIDO.

Como indica Félix de Luis (144) hasta hace 20 años, preparar — una ponencia acerca del impuesto sobre el valor añadido (I.V.A.), hubie-

(144) De Luis, F.— Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid.
1.969.

ra sido sin duda, una tarea muy laboriosa que habría requerido un gran - esfuerzo de elaboración personal, dada la escasa bibliografía existente sobre el tema. El ponente podría haber encontrado luz en los trabajos ya clásicos de Von Simens (1919) y de T.S. Adams (1921) y más tarde en los de Gerard Colm (1934) y Studenski (1940) y en pocas publicaciones más. - La contrapartida del intenso trabajo requerido era la posibilidad de pre- sentar aportaciones originales y de elaborar ideas nuevas.

A partir de la década de los 50 aumenta mucho la literatura so- bre la materia, como consecuencia fundamentalmente de tres hechos: la re- comendación del impuesto para el Japón por la Misión Shoup; el estableci- miento de la T.V.A. francesa en 1954 y la adopción de una modalidad del impuesto sobre el valor añadido en el Estado de Michigan.

En esta década se publicaron, sobre todo por autores de estos tres países, algunos trabajos verdaderamente importantes acerca de este impuesto, y comenzó a estudiarse el tema relacionándolo con la armoniza- ción fiscal en la C.E.E. al inclinarse ésta por el I.V.A., en los últi- mos años se ha producido una extraordinaria proliferación de las publica- ciones a él referidas.

De forma que quien hoy quiera tratar este tema, por una parte, contará con la enorme ayuda de los numerosos trabajos publicados sobre - él, debidos muchos de ellos a tratadistas de gran prestigio; pero por - otra parte sentirá la sensación de enfrentarse con un tema sobre el que ya se ha dicho casi todo.

Estas ideas expuestas por de Luis en 1969 no solamente están - hoy plenamente vigentes, sino que se presentan de forma más acusada toda- vía.

Así por no citar, nada más que las aportaciones españolas, podemos reseñar como más importantes, además de los estudios de la Semana citada, las ideas de Fuentes Quintana (145), Ricardo Calle (146) y dos libros (147) editados por el Instituto de Estudios Fiscales con trabajos de Caniget, Due, Forte, Laure, Lindholm, Messere, Shoup y otros. También puede citarse el trabajo de Aguirre (148) en las Jornadas de Estudio del Cuerpo de Intendentes de Hacienda en 1.969.

De la abundante literatura disponible vamos a elegir las ideas relacionadas con la medición del valor añadido.

Para ello con carácter previo, vamos a señalar que frente a la consideración del I.V.A. como una posible alternativa del impuesto sobre Sociedades, cabe la posibilidad de estudiarlo exclusivamente en el marco de los impuestos sobre las ventas. Este es el enfoque claramente predominante en la doctrina y en las realidades europeas. La elección aquí es entre el I.V.A. y las demás modalidades del impuesto sobre las ventas y — así ha sido estudiado desde distintos puntos de vista, para poner de manifiesto las ventajas e inconvenientes del I.V.A. y las demás modalidades de impuestos sobre las ventas, centrando la atención en aspectos tales como la neutralidad frente a las transacciones internacionales y en el interior, frente a las estructuras productivas; el efecto sobre las —

(145) Fuentes Q. E.— El impuesto del volumen de ventas: perspectivas de una idea fiscal española. Anales de Economía 1.964.

También apuntes y explicaciones de Cátedra.

(146) Calle, D.— El I.V.A. y la C.E.E. I.E.F. 1.968.

(147) I.E.F. nº 4 y 5 de la Colección libros de bolsillo.

(148) Aguirre J. El I.V.A. Naturaleza y determinación fiscal.

inversiones; la equidad en la distribución de la carga tributaria, la posibilidad de fraude y la mayor o menor facilidad administrativa.

El concepto de valor añadido se ha gestado en la literatura económica que se viene ocupando del cálculo de macromagnitudes. Cuando la ciencia económica sintió la necesidad de buscar una magnitud representativa del volumen de producción total de un país, surgió el concepto de valor añadido como medio técnico para homogeneizar la compleja corriente de bienes que se producen. Esta noción, nace en especial, como medio para evitar las duplicidades de cómputo que se producirían al utilizar los precios de mercado como elemento de homogeneización de los agregados.

Todos los bienes en su marcha desde las fases primeras del proceso productivo hasta su utilización y consumo final, experimentan un conjunto determinado de transformaciones que varían enormemente de un bien a otro. Pues bien, en cada una de estas fases cabe distinguir entre el valor ya creado o valor de partida y el añadido en aquella fase. O de otra forma comparando el valor de los outputs, productos o salidas con los valores o inputs ya creados en otras fases o empresas, se tiene por diferencia el valor agregado o añadido en la fase o empresa que se examina.

Para hacer operativo el concepto de valor añadido, habría que añadir y analizar las aportaciones de la teoría económica y la contabilidad sobre el estudio de los costes y la formación del valor, sin embargo, como veremos, una vez más la realidad fiscal se aparta por una serie de circunstancias de los caminos ortodoxos y trata de cumplir sus fines a través de métodos y procedimientos empíricos y totalmente convencionales.

Antes de continuar no queremos dejar de resaltar que el concepto de valor añadido, según indicamos antes someramente, es fundamental en los sistemas de contabilidad social, constituyendo por tanto un enlace - entre la micro y la macroeconomía, fundamental.

La medición del valor añadido en la empresa, encuentra su cauce normal en la contabilidad. Bien por sustracción del valor final de los productos, del valor de los elementos incorporados a los mismos y creados a su vez en otras empresas; o bien por adición de los valores propios agregados en la propia empresa, es decir, las rentas de los factores generados en la empresa.

En definitiva se trataría del estudio y análisis de las cuentas de explotación y de resultados, teniendo en cuenta que ciertas partidas integrantes de las mismas, a pesar de contribuir a formar el agregado general de la empresa, no corresponden específicamente al de los productos o actividades típicas de la misma. Por ejemplo, cualquier clase de plusvalías o minusvalías o resultados de capital en general, es decir, que - aislando de los resultados totales los componentes que se refieren a resultados "atípicos", tendríamos los elementos precisos para concretar el valor añadido a los productos objeto de las actividades de la empresa.

Con objeto de perfilar algo más estas ideas y poner de manifiesto diversos tipos de I.V.A. y diversas cuestiones sobre la medición de - su base imponible, seguimos a continuación uno de los trabajos de Ricardo Calle.

Señala en primer lugar, cómo el valor añadido puede determinarse por un doble procedimiento:

- a) Método directo o de cálculo.
- b) Método indirecto o de crédito de impuesto.

Respecto al primero, concreta los dos procedimientos de adición y sustracción expuestos anteriormente.

Respecto al segundo señala que permite aproximarse al valor — añadido mediante la aplicación del tipo de gravámen del impuesto sobre — el valor total de las ventas gravables y deduciendo, de la cantidad re— sultante, el impuesto que recae sobre las compras de la empresa, elimi— nándose de esta forma, la necesidad de definir previamente, el valor aña dido.

Estos métodos han sido clasificados entre otros autores por — Due y Sullivan, aunque con ligeras diferencias terminológicas.

Estos métodos deberían coincidir en cuanto a los resultados — conseguidos con cada uno de ellos, sin embargo, para que ello suceda de— ben darse ciertas condiciones:

Así la cuantía del I.V.A. computado por adición o sustracción, será igual, siempre que los productos intermedios se definan de la misma forma (condición de identidad de las bases imponibles) y además, se apli— que el mismo tipo de gravámen en cada fase de producción y distribución.

Admitida la igualdad en los dos métodos anteriores, el método de crédito de impuesto permitirá obtener los mismos resultados cuando — concurren los siguientes supuestos: a) admisión de créditos sobre los — productos clasificados como intermedios en los otros sistemas; b) inexistencia de ventas exentas; y c) indiscriminación de los tipos de gravámen

aplicados en las distintas fases.

A su vez la base imponible depende del tipo de I.V.A. de que se trate. Existen tres tipos principales:

a) I.V.A. tipo renta o producto neto. Cuando en la determinación del V.A. se permite deducir el valor del equipo capital a través de las amortizaciones anuales computadas sobre los mismos.

Así tendríamos el V.A.

Por Método Adición = Sueldos y Salarios + Intereses + Rentas - de factores naturales + Beneficios.

Por método Sustracción = Ingresos netos de ventas, de la oferta de servicios y de intereses + Autoinversión + Aumento de existencias + Consumo personal por el propietario de productos de la empresa, menos compras por cuenta corriente de bienes y servicios de otras empresas, menos amortización.

b) I.V.A. tipo consumo. Cuando en la determinación del V.A., se permite deducir el valor del equipo capital, de una vez, cuando se adquiere.

Este tipo presenta a su vez dos modalidades: La pura y simple, ya expuesta con carácter general y otra especial que implica la deducción sobre la anterior de los rendimientos y amortización anual, correspondientes a la inversión efectuada.

c) I.V.A. tipo renta o producto bruto.

Se diferencia del caso a) por que no se admite la deducción por amortización anual.

Otro tema que se plantea, al menos teóricamente, son las posibilidades de deducción física o de deducción financiera.

Es decir, a un producto se incorporan una serie de elementos - que pueden concretarse físicamente o desde un punto de vista financiero. Ni que decir tiene que la posibilidad realmente viable, es la deducción financiera a través de la contabilidad, ya que la deducción física implicaría la existencia de unos controles administrativos complementarios, - complejos, costosos y en definitiva, innecesarios o perfectamente evitables.

Por último, vamos a referirnos en esta glosa a dos cuestiones:

Una es la de las equivalencias que la base imponible del I.V.A. admite. Así tenemos que, para el conjunto de la economía nacional el V. A. calculado por adición permite obtener la Renta nacional, y si se calcula por sustracción el Producto nacional. Por ello según Shoup e. I.V. A. puede ser concebido como un impuesto sobre la renta o sobre el producto. Paralelamente el V.A. para la economía en su conjunto, puede tener, con ciertas restricciones, una equivalencia con el valor de las ventas - al por menor, por lo que también por este lado pueden buscarse relaciones.

Estas equivalencias han sido especialmente tratadas por Shoup y Sullivan y también por Fuentes Quintana, planteando una serie de cuestiones como las derivadas de una clasificación de Shoup distinguiendo - los impuestos personales e impersonales sobre la renta y agrupando entre

los primeros al impuesto sobre la renta y entre los segundos al I.V.A. y al impuesto sobre ventas al por menor.

Recordemos también, la elección del Informe Carter, en favor de esta última modalidad en vez de sobre el I.V.A.

También hemos de señalar, respecto a la medición del I.V.A. que no debe considerarse fruto del azar, como indica Fuentes Quintana, que - sólo la modalidad del método indirecto o de crédito de impuesto -seguido por el modelo francés- haya alcanzado realidad efectiva, mientras que los métodos de cálculo, pretendidos inicialmente por el impuesto japonés sobre el V.A. quedase en proyecto no sin revelar, en su discusión, las formidables dificultades de definir rigurosamente el V.A. que habría de servir para girar el gravámen.

Efectivamente, la dificultad de aplicar un I.V.A. previa definición del V.A. cuenta con el antecedente de la experiencia japonesa. En 1949 con motivo del primer informe de la misión Shoup, sobre imposición en el Japón, se propuso la implantación del I.V.A. calculado el V.A. por el método de cálculo de sustracción. Una de las modificaciones del segundo informe (1950) de la misma misión, fue la sustitución del método de sustracción por el de adición, como forma de computar la base del impuesto, en la creencia de que de esta forma se facilitaría la aplicación del gravámen. El I.V.A. en el Japón fue un simple proyecto.

Por el contrario el I.V.A. francés renunció a la exactitud en el cómputo del V.A. a favor de la realidad efectiva del gravámen y aún a costa de su falta de neutralidad. Y lo que es mucho más importante, tanto las directrices de la C.E.E. relativas al establecimiento de un siste

ma comunitario de imposición sobre el valor añadido como las leyes o proyectos de ley de los países del Mercado Común sobre implantación en sus sistemas fiscales del I.V.A. han incorporado el sistema francés de determinación de la base imponible y del impuesto.

Estamos pues, una vez más, ante un mito y paradoja fiscal, como diría Einaudi, y podemos decir que pensando en nuestro país, no cabe otra solución realista que la de seguir la pauta marcada en la C.E.E, sobre todo teniendo en cuenta la enorme fuerza de atracción e imitación — que la misma despierta.

5.3. SOBRE LAS RENTAS DE FACTORES COMO PARTES DE UN CONJUNTO — PERSONAL.

Como hemos indicado en el sector empresarial se genera prácticamente la totalidad de la renta nacional y por lo tanto, en gran medida, esta renta se concreta y asigna a los sujetos que la reciben en el cauce de la empresa.

Por ello, además de un impuesto que grave la renta, en sentido amplio, tomada como valor añadido o agregado, de las empresas, también — puede pensarse en tributos que graven específicamente las diversas porciones o rendimientos concretos del citado valor añadido. Esta en definitiva, es la configuración de los denominados impuestos de producto que la historia y también en algunos casos, la realidad actual de algunos países, entre ellos España, ha puesto de manifiesto. Así a grandes rasgos pueden concebirse impuestos sobre el producto del trabajo, sobre el producto del capital, sobre el producto de los factores naturales, y en definitiva, el producto mixto de capital y trabajo e incluso factores naturales.

Sin embargo, y esto es elemental en cualquier tratado sobre la materia, estos impuestos de producto deben superarse para dejar paso al impuesto rey, de acuerdo con el principio de la capacidad de pago, el impuesto personal sobre la renta. Es decir, que en vez de considerar los productos o rentas concretas de los distintos factores productivos, se debe contemplar el conjunto de rentas que afluyen a un sujeto concreto y contemplar fiscalmente la renta total del mismo.

En uno y otro caso, tendremos siempre la realidad de la fuente o el origen de las rentas: la empresa. Si bien con un carácter y alcance totalmente distintos, ya que la medición y demás facetas del impuesto en el primer caso (impuestos de producto) se agota en sí misma y en el segundo (impuesto personal sobre la renta) adquiere un carácter de cuestión previa de tipo informativo o auxiliar con el alcance concreto que ofrezca la regulación administrativa del tributo.

Una vez más, tenemos que acudir a una realidad evidente. La contabilidad, como sistema de representación y medición nos ofrece la imágen de la que sucede en los entes a que se refiera.

Y por lo tanto en ella aparecerá el detalle de la gestión empresarial y como consecuencia, las rentas de los factores y los sujetos que han intervenido en la gestión y actividades empresariales.

En el cálculo del valor añadido, nos aparecerán resumidamente y también con el detalle que se necesite, las rentas de los distintos sujetos, que con un correcto sistema de administración fiscal podrán ser captadas e imputadas a los conjuntos personales precisos.

Aquí resaltamos una vez más las ideas del informe Carter, de - que en un impuesto sobre la Renta, todos los elementos que la componen - tienen el mismo alcance, predominando en definitiva su aspecto cuantita- tivo, por lo que no insistiremos más en este punto.

En definitiva cualquier modelo que trate de captar las rentas de los distintos factores como partes de un conjunto personal, se funda- mentará en un análisis lógico de la estructura del valor añadido, compu- tado naturalmente a través del método de adición y orientado en su aspec- to operativo de tal forma que permita controles idóneos y contrastes a - diferentes niveles que aseguren la congruencia de los distintos datos - disponibles, tanto a nivel de empresa o microeconómico como a nivel ma- droeconómico.

5.4. SOBRE EL EXCEDENTE O RENTA EMPRESARIAL COMO PARTE DE UN - CONJUNTO PERSONAL.

Una porción del valor añadido, es el excedente, renta o benefi- cio empresarial. De ahí que metodológicamente, tengamos en primer lugar, como modelo o método de análisis de esta magnitud las mismas posibilida- des que en aquél; o mejor dicho, al ser el beneficio una porción del va- lor añadido, primero tenemos que analizar este y después llegar a aquél.

Ya vimos extensamente en los capítulos anteriores la variada - problemática de la medición de la renta empresarial, desde distintos pun- tos de vista, sin embargo, hemos querido citar ahora la relación entre - V.A. y renta empresarial, porque para algunos parece como si se tratase de fenómenos totalmente independientes, como si se tratase de mundos di- ferentes.

Aquí nos es muy útil recordar las ideas de Schmalenbach y de Ceccherelli y además resaltar que no siempre las ideas más recientes o "modernas" son las más acertadas.

La empresa se caracteriza en definitiva, por la aceptación de un patrimonio a unos fines. En su gestión se manifiestan unas causas endógenas y exógenas que originan un resultado y unas variaciones patrimoniales.

A la fiscalidad hemos de ofrecerla unas ideas concretas, claras y operativas, y por ello resumiríamos nuestra propuesta en la aplicación de las ideas de Schmalenbach al tratar del modelo dinámico de la medición de la renta empresarial.

Esta idea básica debe ser matizada recordando lo ya indicado en diversas ocasiones a lo largo de esta tesis.

En primer lugar un hecho fundamental. Nos enfrentamos con la medición fiscal. Por lo tanto se trata de una materia específica que sin perjuicio de sus fuentes de inspiración, no puede renunciar a ser construida específicamente de acuerdo con su peculiar idiosincrasia. Es decir, no sirven aquí, al menos con carácter general, meras indicaciones o enunciación de principios solamente; sin perjuicio de la existencia de una línea argumental o pilar básico en que se fundamente el modelo, se necesita un desarrollo "ad hoc" del mismo, que configure claramente el alcance y contenido del fenómeno de que se trate, concretamente la renta empresarial, a efectos fiscales.

En segundo lugar, hay que poner de manifiesto el intermedio existente entre las doctrinas o conocimientos económicos y contables y

la fiscalidad. La normativa jurídico-mercantil, entendida en sentido amplio. Es decir, si los fenómenos empresariales, van a necesitar, necesitan mejor dicho, de regulaciones jurídicas, no solamente mercantiles, si no incluso de carácter social en general, debe existir congruencia y las debidas conexiones, entre los diversos tratamientos de los mismos fenómenenos, aunque existan en cada caso las correspondientes peculiaridades.

De ahí, que seamos partidarios de un perfeccionamiento de la -- normativa jurídica de los fenómenos empresariales, concretamente sobre -- la medición de los mismos, concretando al nivel y rango jurídico más adecuados (desarrollo a través de normas o disposiciones de diverso rango, -- según el grado de análisis de los fenómenos, para facilitar incluso su -- adaptación o modificación posterior y distinguiendo siempre los aspectos esenciales de los accidentales) sus características y peculiaridades.

Por ello deben fomentarse las tareas de los órganos de la Administración que tienen o deben tener a su cargo el estudio y aplicación -- de la Normalización Contable y en general las materias propias de la información económica de las empresas. A este respecto, recordamos la afirmación ya efectuada, de sustitución de los cauces actuales a través de -- los que se lleva a cabo esta materia, por otra organización institucional, con un campo de acción más amplio y libre de encasillamientos excesivos en el ámbito de la fiscalidad.

Respecto al concepto específico de renta empresarial, somos -- partidarios de un enfoque amplio, similar al propugnado por el informe -- Carter al estudiar la base "comprehensiva". Ahora bien, existen matices suficientes que pondremos de manifiesto a continuación.

En primer lugar la idea de periodificación es fundamental. Ya conocemos la fuente de problemas que la misma origina, de ahí que en este punto debe existir amplitud de criterio, pero siempre sobre la base de la existencia de una actuación congruente a lo largo del tiempo por parte de los entes correspondientes y la ausencia de manipulaciones tendenciosas sobre el tratamiento de esta cuestión.

Contemplando la evolución patrimonial a lo largo del tiempo, a través de la corriente de ingresos y gastos originada en la gestión empresarial, concretaremos en cada período la renta o el beneficio de la unidad económica de que se trate, sobre la base de la definición expuesta en el apartado 2.2.3.1.

En segundo lugar hay que concretar que es importante evitar al máximo los regímenes excepcionales que se aparten de los principios generales y de su correspondiente desarrollo, tratando de configurar claramente cualquier excepción, que pueda incluso ser detectada perfectamente para determinar el sacrificio o ventaja cuantitativa concreta que supone la medida especial de que se trate.

En tercer lugar hay que tener en cuenta que la concepción global o "comprehensiva" de la renta, no puede olvidar los postulados glosados en su momento en el apartado 2.2.3.2. especialmente el de continuidad, monetario y de realización, por ello y en lo que respecta al segundo, consideramos que no pueden olvidarse las cuestiones tratadas en el apartado 2.2.5. al tratar de las incidencias causadas por la depreciación monetaria, y en lo que respecta al tercero, la interpretación clásica o tradicional, materia ligada según vimos, con el apartado 2.2.6. incidencias causadas por otras variables exógenas.

Pero vayamos por partes: en relación con el cómputo o medición de los ingresos consideramos esencial el hecho de la existencia de una transacción concreta respecto a terceros o con carácter subsidiario un acto de libre manifestación de la voluntad empresarial (permítasenos la expresión) que deba concretarse en la contabilidad en función de su propia naturaleza. A este respecto nos parece acertada la enunciación del principio que se efectúa en el artículo 15.2. del texto refundido del impuesto sobre Sociedades.

Es decir, la aplicación más amplia de las ideas de Schmidt, o de Edwards y Bell, que vimos en su momento, nos parecen por las razones ya expuestas en su momento, de difícil concreción y de cara a su operatividad desde el punto de vista fiscal, muy problemáticas. Todo ello, aparte de los razonamientos en contra de las mismas expuestas por ejemplo, por Ceccherelli.

En relación con el postulado monetario, no puede obviarse el tratamiento de la incidencia de la depreciación monetaria. Evidentemente un tratamiento completo de esta materia, posible desde un punto de vista técnico, puede llevar consigo graves inconvenientes, por ello es preferible afrontar el problema de forma limitada pero a su vez operativa y con resultados satisfactorios.

La incidencia que comentamos se manifiesta en el tiempo y esencialmente en el largo plazo. Pues bien, en este sentido, se manifiesta sobre los bienes amortizables principalmente e incluso, en los stocks, por ello, tratando estos aspectos concretos, pueden conseguirse los resultados satisfactorios que señalamos.

Desde el punto de vista del computo de la amortización, corrigiendo las cuotas correspondientes, por índices que reflejen la depreciación monetaria; (es evidente las enormes dificultades de selección de los índices más adecuados), por ello debe adoptarse una solución convencional, centrada sobre la evolución de los índices de precios al por mayor.

Desde el punto de vista de las ganancias de capital, en su caso, corrigiendo también los valores resultantes con los índices citados, con objeto de no computar meras ganancias nominales.

Con relación a los stocks, permitiendo la aplicación del procedimiento LIFO.

En cuarto lugar, en materia de amortizaciones, consecuentemente con lo que llevamos indicado y con la sistemática que en su momento - fué expuesta, estimamos debe preconizarse una amplia liberalidad, pero - siempre en el marco del montante a amortizar, situado en los valores de adquisición o en su caso, con las correcciones apuntadas por depreciación monetaria, y cumpliendo el postulado de continuidad. Aquí señalamos una vez más, es preferible un régimen general amplio, que será o no utilizado en cada caso por las empresas según sus necesidades, que un régimen - general estrecho y acompañado de un conglomerado de regímenes especiales que son fuente de presión fiscal indirecta evidente.

También es interesante destacar, en este aspecto de las amortizaciones, lo relativo a los bienes o elementos patrimoniales incorporales o inmateriales, según lo indicado al comentar el informe Carter y la crítica a las lagunas existentes hoy en esta materia en nuestra legislación.

En quinto lugar, en materia de valoración de stocks consideramos correcto el criterio tradicional del precio de adquisición o de mercado, si este último es más bajo.

En esta materia, y a pesar de todos sus inconvenientes, cuando se trate de valoración de productos obtenidos en la propia empresa, estimamos debe aplicarse el criterio del coste de absorción o completo, sobre el del direct costing.

En sexto lugar, respecto a la materia de las provisiones, consideramos que presenta perfiles difíciles de precisar, sin embargo, puede enunciarse el principio general de su admisibilidad, siempre que aparezcan como necesarias o convenientes en el marco de la gestión empresarial, aplicando en su justificación elementos de racionalidad y experiencia y contraste con la realidad de los negocios.

En materia de gastos en general, es conveniente enunciar un principio general, cual es el de la "necesidad" de los mismos. A pesar de la imprecisión relativa de la expresión anterior, tiene sin embargo, la ventaja evidente de poder servir de guía para evitar los abusos que pueden cometerse en este sentido.

En octavo lugar, respecto a la compensación de pérdidas, aparece acertado un régimen de liberalidad, en la línea marcada por el informe Carter.

En cuanto a la medición en momento final, estimamos que debe predominar el realismo de los hechos acaecidos en dicho momento, bien en casos de extinción social por liquidación, bien en casos de fusión social.

Aquí consideramos que la contabilidad, como siempre claro está, debe reflejar la realidad de los hechos económicos, y la fiscalidad actuar en consecuencia, superando las apariencias de continuidad que a veces se invocan, cuando evidentemente el fenómeno que surge es el contrario, es decir, la extinción empresarial.

Todas estas ideas en definitiva nos sirven para precisar las características básicas del modelo de medición fiscal de la renta empresarial. Es aplicable en esencia a la empresa, independientemente de su forma jurídica. Ahora bien, especialmente cuando nos enfrentamos con las empresas societarias surgen ciertos problemas específicos, derivados unos de dicha forma jurídica y otros de la magnitud que puede y de hecho en ocasiones adquiere la empresa.

Citemos como muestra, los casos de las empresas multinacionales y los grupos de empresas. En estos casos, debe repetirse una vez más, el principio de que la contabilidad debe representar y medir los hechos económicos de acuerdo con su propia naturaleza, sin desvirtuaciones que ofrezcan imágenes diferentes a la realidad de aquellos hechos y por ello la fiscalidad en todo caso debe arbitrar las medidas necesarias para asegurarse el conocimiento certero de aquellas realidades y tratarlas en consecuencia.

Como final de este apartado vamos a citar unas ideas relacionadas con el concepto de renta y con la problemática fiscal de la misma desde el punto de vista personal o de los sujetos que la reciben.

Ya vimos detalladamente en el capítulo I, como el concepto de renta, viene influido por factores extraeconómicos que le condicionan de

carácter político y social, o si lo decimos de otra forma, de carácter - institucional e ideológico.

A medida que este aspecto institucional e ideológico se modifica que, también lo hará el concepto de renta, o al menos, el alcance del mismo, ya que la esencia de dicho concepto permanece; pero refiriéndonos a la empresa, es evidente que en el futuro surgirá en la realidad operativa, con una presencia cada vez más acusada, una idea más comunitaria - de aquella y en consecuencia, una imputación diferente del valor agregado en la misma; pero lo que evidentemente siempre tendremos al final de estas evoluciones del concepto de empresa, serán unos sujetos receptores de unas rentas que adquieren sentido frente a la fiscalidad en el entorno personal de sus titulares.

En la actualidad y a medida que la evolución institucional se va realizando, surgen ideas en la fiscalidad sobre la relación específica de las diversas figuras impositivas, según ya hemos visto repetidamente, dando origen el planteamiento y solución de las cuestiones surgidas al - enjuiciamiento del sistema fiscal en su conjunto y a su vez a que se someta al mismo al test definitivo del papel que juega la fiscalidad frente a su finalidad básica: la justicia.

5.5. SOBRE EL PATRIMONIO.

Podríamos completar el estudio de las distintas facetas de la - fiscalidad empresarial, con el análisis de los modelos que inciden sobre el patrimonio. Como ésta no es la preocupación de nuestro trabajo, vamos a limitarnos a enunciar la problemática que se plantea en este campo.

Decíamos que la empresa se caracteriza por la afectación de un patrimonio a unos fines determinados.

En el apartado 2.2.4. expusimos los rasgos básicos de los patrimonios empresariales y de acuerdo con ellos, puede configurarse un modelo fiscal de medición patrimonial, que sirva de base a un tributo sobre el patrimonio, que pueda actuar en definitiva, con un carácter independiente o íntimamente relacionado con el impuesto sobre la renta empresarial.

5.6. SINTESIS DE CONCLUSIONES

Como expresión sintética de la tesis desarrollada y de las conclusiones en que la misma se concreta podemos exponer las siguientes:

- a) Estudio integral del fenómeno renta empresarial.
- b) El marco institucional e ideológico en el que está inmerso el fenómeno estudiado es elemento básico condicionante del análisis conceptual del mismo.
- c) Crisis actual del entorno institucional y previsible y deseable evolución hacia formas más comunitarias.
- d) Elección del concepto renta concreta de entidad.
- e) Concepción de la contabilidad como sistema de representación y medición.
- f) Versatilidad de los modelos contables en función de las peculiaridades de los fenómenos analizados y de los criterios elegidos para la formación de aquellos.

g) Elección del modelo dinámico de medición de la renta empresarial.

h) Necesidad de coordinación y congruencia en la normativa jurídica que desde diversos puntos de vista regula los fenómenos empresariales.

i) Dependencia de los modelos de medición fiscal de las características lógicas y jurídicas de los fenómenos sometidos a la fiscalidad, sin perjuicio de la regulación específica y detallada de las peculiaridades propias de esta última, es decir, elaboración de modelos fiscales "ad hoc" integrados.

j) Dinamismo de las normas fiscales para adaptarse a la evolución de la realidad que trata de captar.

k) Consideración de la fiscalidad como verdadero sistema y en el ámbito personal y empresarial, integración lógica de las diversas figuras impositivas.

6. BIBLIOGRAFIA.

El enfoque de la realización de este capítulo ha sido objeto - de meditado estudio, debido a lo delicado de la materia.

Se han ponderado diversas posibilidades y al final, se ha deci dido exponer por orden alfabético de autores, las obras realmente consul tadas para elaborar la tesis, dejando al margen aquellas otras obras que tratando sobre la problemática de la misma, no han servido como fuentes básicas para este trabajo, y de las que se tiene noticia, bien por refe- rencia de las propias obras referenciadas o bien a través de ficheros o c catálogos de bibliotecas, editoriales y librerías.

A su vez la bibliografía se agrupa en tres apartados, según que el tema predominante tratado en las obras sea de naturaleza económica, - contable o fiscal.

Por último se reseñan las revistas y documentación similar uti lizadas.

ECONOMICA

- ANSOFF, I.- The firme of the future 1.965.
- CASTAÑEDA, J.- Lecciones de Teoría Económica.
- BIRMAN, A.- Reflexions an lendemain, de l'Assemblée du Comité Central
- BOURGUINAT, H.- Economies et deséconomies externes. 1.964.
- CHAMBRE, H.- Le profit en Union Soviétique. Economie Appliquée n° 4. 1.972.
- DAVIS y WHINSTON.-Externality Welfare and the Theory of Games. 1.962.
- DEAN, J.- Théorie économique et pratique des affaires.
- DEVILLEBICHOT, M.- Profit, revenu et resultat de l'entreprise. Sirey. Paris 1.964.
- FELLNER.- Competition among the jew. New York 1.949.
- FERNANDEZ PIRLA, J.- Economía y Gestión de la Empresa. I.C.E. Madrid. 1.970.
- FISHER, I.- Nature of Capital and income. 1.906.
- GOETZ, R.- Cours d'économie et législation industrielle 1.957.
- HALDI y WHITCOMB. Economies of scale in industrial plants. 1.967.
- HAYER.- L'entretien du capital 1.935.
- HAWLEY.- Entreprise and the productive process. 1.907.
- HICKS, J.R.- Valor y Capital. F.C.E. México. 1.968.
- JESSVA, C.- Coûts sociaux, coûts privés. 1.965.
- JOUNG, A.- Increasing Returns and Economic Progress. 1922.
- KALDOR, N.- Impuesto al Gasto. F.C.E. México 1.963.

- KEIRSTEAD.- Capital, interest and profits, 1.959.
- KEIRSTEAD.- El beneficio, su función y su significación. Deusto 1.971.
- KNIGHT, F.- Riesgo, incertidumbre y beneficio. Aguilar. Madrid, 1.947.
- KEYNES, J.M.- Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero. F.C.E. México 1.963.
- LASSEQUE, P.- La réforme de l'entreprise.
- LIBERMAN.- La nouvelle critique. 1.967.
- MACHLUP.- Competition, oligopoly and profit. 1.942.
- MALTHUS.- Principes d'économie politique.
- MARCHAL, J.- Essai de construction d'une théorie nouvelle du profit. 1.952.
- MARSHALL.- Principios de Economía. Aguilar.
- MARX, C.- El capital. F.C.E. México. 1.972.
- MURRAY, R.- El concepto de ingreso. F.C.E. México 1.964.
- NOWIZKI, A.- Le bonus et le profit.
- PERRAUX, F.- Le problème du profit. 1.935.
- PERRAUX, F.- Le profit et le progrès économiques. 1.957.
- PERRAUX, F.- Gobernantes de la empresa, beneficio y productividad (en la obra La Empresa y la economía en el siglo XX. Deusto. 1.970).
- PERRAUX, F.- Le profit et la part de l'innovation. E. Appliquée. 1.972.

- RIBET DE PETERSEN.- Profit et economies externes. E. Appliquée 1.972.
- RIBET DE PETERSEN.- Les derniers developements de la theorie anglo-saxonne du profit; la theory of profit de D.M. Lambertson. - E. Appliquée 1.972.
- RICARDO.- Principios de economia política y tributación. Aguilar. Madrid.
- ROBINSON.- The economics of imperfet competition, 1.933.
- SCHNEIDER, E.- Teoria Económica. Aguilar. Madrid 1.970.
- SCHUMPETER.- Teoria del desenvolvimiento económico, F.C.E. México 1.967.
- SMITH, A.- La riqueza de las naciones. 1.843.
- SCHACKLE.- Expectation in Economics. Cambridge 1.952.
- STIGLER.- Theorie of Price.
- TATUR, S. Il. Analyse de l'activité économique de l'entreprise sovietique. 1.962.
- VINER.- Cost, curves, and supply curves. 1.931.
- WALRAS.- Elements d'economie politique pure.
- WESTON, J.F.- A generalized theory of profit. 1.950.

CONTABLE

- BOOT, G.- Análisis de márgenes. Direct costing. Deusto 1.966.
- BOOT, J.P.- La formation des prix. Puf. Paris 1.965.
- BUENO, C. Ed. El sistema de información en la empresa. Tesis doctoral. 1.971. Madrid.
- BUENO, C.E. La contabilidad como instrumento de planificación y -
CAÑIBANO y RIBAS.-control en la empresa. Romargraf. Barcelona 1.970.
- CALAFELL, A.- Sobre Contabilidad. Financiación y Contabilidad. 1972.
- CALAFELL, A.- Sobre Contabilidad. Crónica Tributaria. 1.972.
- CAÑIBANO y CEA.- Los grupos de empresas. Consolidación y censura de -
 estados contables. I.C.E. 1.972.
- CARRION, H.F.- Memoria de la Cátedra de Contabilidad Aplicada de Es-
 cuelas de Comercio. 1.970.
- CECCHERELLI, A.- El lenguaje del Balance. I.C.J.C. Madrid.
- CIBERT, A.- De la contabilidad económica a la gestión presupuesta
 ria.
- DEVINE, C.T.- Accounting theory. Florida 1.962.
- EDWARD y BELL.- The theory and measurement of bussiness income. Cali-
 fornia 1.961.
- FERNANDEZ PIRLA, J.- Teoría Económica de la Contabilidad I.C.E. Madrid
 1.970.
- GALASI.- El postulado de la realización en la doctrina empresa
 rial norteamericana. T. Contable 1.968.
- GARCIA, M.- Modernas tendencias metodológicas en contabilidad F.
 y Contabilidad. Madrid 1.972.

- GILLESPIE.- Costes standard y contabilidad marginal. Deusto 1.966.
- HICKS, J.- The social framework and introduction to economics. Oxford at the Clarendon Press. 1.960.
- IJIRI, Y.- The foundations of accounting measurement. New Jersey 1.967.
- IJIRI, Y.- Objectifs et contrôle de gestion. Dunod. Paris 1.970.
- JAENSCH.- Valoración de empresas. G. Gili. Barcelona 1.969.
- JEVONS.- The theory of political economics.
- LAUZEL.- Contabilidad y gestión económica de la empresa. Compi. Madrid 1.968.
- LAUZEL.- Normalización y guías contables. Compi. Madrid 1.968.
- LAUZEL.- Contabilidad analítica de explotación. Compi. Madrid 1.968.
- LAUZEL.- El control de gestión. Ibérico E. de E. Madrid 1.968.
- MASSONNAT.- Las variaciones de la moneda y los precios y la economía de la empresa. Dunod. Paris 1.964.
- MATTESSICH, R.- Accounting and Analytical Methods. Illinois 1.964.
- NICHOLLS.- Falta de importancia del balance. 1.970.
- OHILSON.- Contabilidad Nacional. Aguilar.
- PALOMBA.- Mathematical interpretation of the balance. Sheet. Ginebra 1.968.
- PALOMBA.- La mesure comptable du Capital. E. Appliquée. 1.972.
- POUJOL.- Contabilidad General. Compi. Madrid 1.970.
- POURBAIX.- Valoración de empresas. Iberico. E.E. Madrid 1.971.

- POWELSON.- Contabilidad económica. F.C.E. México 1.958.
Plan Contable francés.
Plan Contable español.
- QUESNOT, L.- Administración financiera. 1.947.
- RAMOS, F.- Contabilidad. Contestaciones Oposición Intendentes de Hacienda. I.C.E. 1.960.
- RAMOS, F.- Las valoraciones en contabilidad. M. Intendentes de Hacienda 1.961.
- RIBERO, J.- Contabilidad Financiera. I.C.E. Madrid 1.973.
- RODRIGUEZ, R.A.- La ordenación jurídica de la contabilidad de las empresas. Madrid 1.969.
- SAVATIER.- El derecho contable al servicio del hombre. I.C.E. - 1.972.
- SCHAMALENBACH, E.-El balance dinámico. I.C.J.C. Madrid 1.953.
- SCHNEIDER, E.- Contabilidad Industrial. Aguilar. Madrid 1.972.
- SIGAUT.- La comptabilisation des quantites en partie double.
- SPROUSE y MOONITZ.- Tentative Set of Broad Accounting principles for business enterprises. New York. 1.962.
- STONE, R.- La medición de la renta nacional y la construcción de las cuentas sociales. 1.947.
Sistema Cuentas Nacionales (O.N.U. 1.970)
Sistema Cuentas Nacionales (C.E.E. 1.970)
Sistema Cuentas Nacionales (O.E.C.E. 1.958)
- VLAEMINK.- Historia de la Contabilidad. E.J.E.S. Madrid 1.961
- WILLIAMS y GRIFFIN.- The mathematical dimension of accountancy. Cincinnati 1.964.

YANOVSKY, M.-- Sistemas de Contabilidad Social. Rialp. Madrid 1.968.

ZAPPA.-- Il reddito di impresa. Giuffrè. Milan 1.960.

FISCAL

- ALBIÑANA, C.- Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes. D. Derecho Mercantil. Madrid 1.949.
- ALBIÑANA, C.- Sistema Fiscal. Madrid.
- ALBIÑANA, C.- Introducción al Sistema Tributario Español. Madrid.
- ALBIÑANA, C.- Tributación de las ganancias del capital en España. Guadiana. Madrid 1.970.
- CALLE, R.- Sistema Fiscal español y Mercado Común. Guadiana. Madrid 1.969.
- CALLE, R.- I.V.A. y C.E.E. I.E.F. Madrid 1.968.
- CALLE, R.- La teoría de la Armonización fiscal y la A.F. Europea. Hacienda Pública Española. 1.970.
- CARRE, E.- Divergences entre Fiscalité et Comptabilité. Dunod - 1.969.
- CARRION, F.J.- Normas de Armonización de los regímenes de Amortización. Deusto 1.969.
- CARTER.- Carter Report. Canadá 1.966.
- COSCIANI, C.- Consequences de la disparité des Regimes Fiscaux appliqués aux Sociétés et autres entreprises. O.E.C.E. Paris 1.969.
- COSCIANI, C.- Problemas de la Reforma Tributaria en Italia. H.P.E. Madrid 1.971.
- DALIMIER, G.- La réforme de la fiscalité de l'entreprise en France. I.A.E. Paris 1.966.
- DELORME, G.- La réforme de la I.V.A. I.A.E. Paris 1.966.

- DERYCKE, P.- Concurrence internationale et fiscalité. I.A.E. Paris 1.966.
- DESMYTERE.- La fiscalité et les structures financières de l'entreprise. I.A.E. Paris 1.966.
- DUE, J.- Análisis económico de los impuestos. El Ateneo. Buenos Aires 1.968.
- FERNANDEZ P. y PEDREIRA.- La tributación del beneficio de la Empresa en E.E.U.U.
- FONTANEAU, P.- Fiscalité Européenne. Les Cahiers fiscaux européennes. Paris.
- FUENTES, Q. E.- Sistema Fiscal. Madrid.
- FUENTES, Q. E.- Hacienda Pública Española.
- FUENTES, Q. E.- El impuesto al volúmen de Ventas; perspectivas de una idea fiscal española. Anales Economía 1.964.
- CALLAIS, G.- La fiscalidad de las economías desarrolladas en el año 2.000. El informe Carter. E.F.E. 1.968.
- GIARETTO, M.- Les rapports entre la société-mère et ses filiales: la consolidations des bilans. I.A.E. Paris 1.966.
- GILLE, F.- Le regime fiscal des groupes des sociétés. I.A.E. Paris 1.966.
- GOMEZ, B. y TORAL.- Leyes Tributarias. Mercator. Madrid.
- GOTA, A.- Doble imposición de dividendos. H.P.E. 1.970.
- HESSE, D.- Métodos y medios para establecer una nueva clasificación de los impuestos, basándose en la armonización de la C.E.E. H.D.E. 1.972.
- HARBERGER.- Un hito en los anales tributarios (sobre el informe - Carter) E.F.E. 1.968.

- KALDOR, N.- Impuesto al Gasto. F.C.E. México 1.963.
- KALDOR, N.- Reforma Tributaria India. H.P.E. 1.972.
- LAGARES, M.- Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre Personas Físicas. H.P.E. 1.970.
- LAGARES, M.- La Armonización del impuesto sobre Sociedades en la C.E.E. H.P.E. 1.970.
- LALUMIERE.- Le regime fiscal des fusions des sociétés. I.A.E. Paris 1.966.
- LEYES TRIBUTARIAS.- Mutualidad Intendentes de Hacienda.
- MAZARS, R.- L'evaluation fiscal des stocks, I.A.E. Paris 1.966.
- MINISTERIO DE HACIENDA.- TEXTOS REFUNDIDOS IMPUESTOS. Madrid.
- MUSGRAVE, R.- Teoría Hacienda Pública. Aguilar. Madrid 1.969.
- MUSGRAVE, R.- El informe de la Comisión Carter. E.F.E. 1.968.
- MUSGRAVE, R.- El Informe sobre Reforma Tributaria en Colombia. E.F.E. 1.969.
- MUSGRAVE y SHOUP.- Ensayos sobre economía impositiva. F.C.E. México - 1.964.
- NEUMARK, F.- Informe al Comité Fiscal y Financiero de la C.E.E. - 1.965.
- PARAMIO, J.- La articulación del impuesto sobre Sociedades y el de Renta Personas Físicas. H.P.E. 1.970.
- ROZAS, M.- La liquidación de impuestos en la empresa. I.C.E. 1.965.
- ROZAS, M.- La determinación de la deuda tributaria en Impuesto sobre Sociedades. I.C.E. 1.965.

- ROUVILLOIS, P.- La fiscalité dans le V^e PLAN. I.A.E. Paris 1.966.
- RUIZ, L.- Sistemas de amortización y desgravación inversiones en Inglaterra.
- SAEZ, A.- La armonización del Impuesto sobre Sociedades. Deusto 1.969.
- SCHANZ, G.- El concepto de renta. H.P.E. 1.970.
- SEVILLA, J.- Principios de armonización fiscal en la C.E.E. H.P.E. 1.970.
- SIMONS, H.- El concepto de renta. H.P.E. 1.970.
- TURQ, A.- La fiscalité de l'entreprise. Sirey. Paris 1.967.
- VAN DEN TEMPEL, A.- El Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta en la C.E.E. H.P.E. 1.971.

REVISTAS Y DOCUMENTACION

- American Economics Review
- Anales de Economía
- Asociación para el progreso de la dirección
- Boletín de la N.A.A.
- Boletín del C.P.A.
- Boletín Estudios Económicos Deusto
- C.E.E. Documentación
- Congreso Nacional Titulares Mercantiles 1.968
- Derecho Financiero y Hacienda Pública
- De Economía
- De Economía Política
- Economía y Finanzas
- Economie Appliquée
- Economie Politique
- Económica
- Estudios Económicos
- Financiación y Contabilidad
- Fortune
- Información Comercial Española
- Instituto de Censores Jurados de Cuentas
- Instituto de Estudios Fiscales: Crónica Tributaria
- Instituto de Estudios Fiscales: Economía Financiera Española
- Instituto de Estudios Fiscales: Hacienda Pública Española
- Instituto de Estudios Fiscales: Libros de bolsillo
- I.T.E.C.A.
- International Economic Review

- Jornadas Estudios Intendentes de Hacienda
- Jornadas Iberoamericanas de Contabilidad y Administración
- Management accounting
- Ministerio de Hacienda: Boletín informativo
- Ministerio de Hacienda: Publicaciones S.G. Técnica
- Moneda y Crédito
- Mutualidad Intendentes de Hacienda
- O.C.D.E. Documentación
- Revue Française de comptabilité
- Técnica Contable
- Técnica Económica
- The Accounting Review
- Semanas de Derecho Financiero